

Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

**LA INCIDENZA DEL DIRITTO COMUNITARIO
SULLE CONVENZIONI CONTRO LA DOPPIA
IMPOSIZIONE**

Tutor:

Chiar.mo Prof. **ADRIANO DI PIETRO**

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. **ADRIANO DI PIETRO**

Presentata da:

Dott. **FRANCISCO JOSÉ NOCETE
CORREA**

IUS/12

Anno Accademico 2005-2006

AGRADECIMIENTOS

Puesto que, en virtud del más elemental deber de gratitud, estamos obligados respecto de aquellos de los que hemos recibido beneficios liberalmente, no podemos sino comenzar este trabajo dejando constancia de las personas e instituciones que han contribuido a su elaboración.

En primer lugar, deseo expresar mi más profunda gratitud a Don Gil de Albornoz, fundador del Real Colegio de España en Bolonia, a la Junta de Patronato que tuvo a bien concederme el inmerecido privilegio de conocer esta Casa, y a su Excmo. Sr. Rector, Don José Guillermo García Valdecasas, que consiguió convertir cada instante de los que habité en ella en una aventura intensa, apasionante y constantemente original.

Así mismo, deseo manifestar mi gratitud a los compañeros de las promociones 2005 y 2006, con los que tantas cosas he compartido durante estos dos años, por contribuir a que mi estancia en el Colegio se haya convertido en una experiencia inolvidable.

Considero también imprescindible expresar mi más sincero agradecimiento al Profesor Adriano Di Pietro, por haberme descubierto una nueva forma de abordar la investigación científica, al Profesor José Antonio Sánchez Galiana, por concederme la oportunidad de desarrollar mi labor de investigación en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada bajo su magnífico magisterio, y al Profesor Germán González Sánchez, por toda la ayuda que me ha brindado desde que tuve la suerte de conocerlo como alumno de la licenciatura en Derecho.

Del mismo modo, deseo hacer extensivo mi agradecimiento a todos los que me han concedido su amistad. Obvio la designación expresa de cada uno de ellos en el convencimiento de que todos sabrán identificarse en estas líneas y se sentirán partícipes de las mismas.

Por último, no puedo finalizar el capítulo de agradecimientos sin mencionar a mi madre y mi hermana. A mi hermana, deseo agradecer su cariño incondicional. A mi madre debo agradecer tantas cosas que no puedo por menos que intentar corresponderle mínimamente dedicándole este trabajo, en reconocimiento a los esfuerzos y sacrificios que ha tenido que realizar durante todos estos años.

A mi madre

*Dos obstáculos hay principalmente que
dificultan el conocimiento de las cosas:
la vergüenza, que turba la claridad del
espíritu, y el miedo, que, presentando el
peligro, disuade de acometer las
empresas. De ambos se desembaraza a
la perfección la locura.*

Erasmus de Rotterdam, *Elogio de la locura*

ABREVIATURAS	7
OBJETO Y JUSTIFICACIÓN	9
CAPÍTULO I: LA RELACIÓN ENTRE DERECHO INTERNACIONAL Y DERECHO COMUNITARIO.....	13
I. Introducción.....	13
II. Caracteres generales del ordenamiento jurídico internacional.....	14
II.1. La sociedad internacional como presupuesto de la existencia de un Derecho internacional.....	14
II.2. La dimensión formal de la sociedad internacional: el Derecho internacional.	17
II.3. Los tratados internacionales como fuente preeminente del Derecho internacional.	20
II.3.1. Consideraciones generales.....	20
II.3.2. Efectos de los tratados.	22
II.3.3. La posición del tratado en el ordenamiento interno de los Estados.....	24
II.3.4. Clases de tratados.....	26
III. Caracteres generales del ordenamiento jurídico comunitario.	27
III.1. Las Organizaciones Internacionales de integración. La Comunidad Europea y su papel dentro del entramado institucional de la Unión Europea.	27
III.1.1. Consideraciones generales.....	27
III.1.2. La Comunidad Europea y su importancia en el proceso de integración.	29
III.2. El sistema normativo de la Comunidad Europea.....	30
III.2.1. Caracteres generales.	31
III.2.1.1. El principio de efecto directo.	31
III.2.1.2. El principio de primacía.	32
III.2.1.3. El principio de atribución de competencias.....	35

III.2.2. Fuentes.	36
III.2.2.1. Derecho originario.....	37
III.2.2.2. Derecho derivado.	40
III.2.2.3. Derecho Internacional.	45
III.2.2.4. La jurisprudencia del TJCE.....	47
IV. La relación entre Derecho internacional y Derecho comunitario.	48
IV.1. Delimitación: Derecho internacional convencional y ordenamiento jurídico comunitario.	48
IV.1.1. Las competencias exteriores de la Comunidad Europea.....	50
IV.1.1.1. El principio de atribución de competencias.	52
IV.1.1.2. La doctrina de los poderes implícitos.	53
IV. 1.1.3. El artículo 308 TCE.	56
IV.1.2. Delimitación positiva: los acuerdos internacionales integrados en el ordenamiento jurídico comunitario.	57
IV.1.1.1. Los acuerdos internacionales suscritos por la Comunidad Europea.	57
IV.1.1.2. Los acuerdos mixtos.....	57
IV.1.1.3. Los acuerdos suscritos por los Estados miembros en ámbitos competenciales transferidos a la Comunidad.	59
IV.1.3. Delimitación negativa: los acuerdos internacionales no integrados en el ordenamiento jurídico comunitario.	60
IV.1.3.1. Los tratados internacionales suscritos por los Estados miembros.	61
IV.1.3.2. Los convenios complementarios del artículo 293 TCE.	61
IV.2. El conflicto entre Derecho internacional convencional y Derecho comunitario.	62
IV.2.1. Conflicto entre normas comunitarias y tratados internacionales que forman parte del ordenamiento comunitario.....	63
IV.2.1.1. El Derecho comunitario originario y los acuerdos internacionales.	64
IV.2.1.2. El Derecho comunitario derivado y los acuerdos internacionales.	66

IV.2.2. Conflicto entre normas comunitarias y tratados internacionales que no forman parte del ordenamiento comunitario.	68
IV.2.2.1.Tratados internacionales suscritos entre Estados miembros.	69
IV.2.2.2.Tratados internacionales suscritos entre un Estado miembro y un tercer Estado.	69
IV.2.3. Corolario.....	72
IV.3. La relación entre Derecho comunitario y Derecho internacional convencional en materia fiscal: el fenómeno de la doble imposición internacional desde una perspectiva comunitaria.	73
CAPÍTULO II: LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL DERECHO COMUNITARIO: EL TJCE Y LA ARMONIZACIÓN NEGATIVA.....	77
I. La doble imposición internacional.....	77
I.1. Concepto, causas y efectos.	77
I.2. Instrumentos tendentes a la eliminación de la doble imposición internacional: los convenios internacionales para la eliminación de la doble imposición.	81
I.2.1. Posibles soluciones al problema de la doble imposición internacional.	81
I.2.2. Los convenios para la eliminación de la doble imposición: definición, naturaleza, objetivos y contenido.	83
II. La doble imposición internacional en la Unión Europea.	87
II.1. La percepción comunitaria del fenómeno de la doble imposición internacional. .	87
II.2. La actuación comunitaria en materia de imposición directa: de la insuficiencia de las medidas positivas a la armonización negativa.....	93
II.3. La actuación del TJCE a través de los principios de no discriminación y no restricción.....	96
II.3.1. El principio de no discriminación.....	97
II.3.1.1. Cláusula general.....	97
II.3.1.2. Cláusulas específicas.	100

II.3.2. El principio de no restricción.....	102
II.4. El proceso de formulación del tratamiento discriminatorio o restrictivo.	108
II.4.1. La constatación de la existencia de una situación discriminatoria o restrictiva.....	108
II.4.1.1. La comparabilidad de las situaciones.	109
II.4.1.2. El trato fiscal contrario al Derecho comunitario.	117
II.4.2. La clasificación de las situaciones discriminatorias o restrictivas.	121
II.4.2.1. Discriminación directa.....	122
II.4.2.2. Discriminación indirecta o encubierta.....	122
II.4.2.3. Discriminación inversa.	124
II.4.2.4. Discriminación horizontal.	126
II.4.3. La justificación de las medidas discriminatorias o restrictivas.	135
II.4.3.1. La ausencia de armonización.....	138
II.4.3.2. La prevención de la evasión fiscal.....	138
II.4.3.3. La efectividad de los controles fiscales.	139
II.4.3.4. La necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales.....	141
II.4.3.5. La necesidad de preservar la coherencia fiscal.....	142
II.4.3.6. Los principios del Derecho internacional tributario.	149
III. La incidencia del Derecho comunitario sobre los convenios de doble imposición: una interpretación del alcance de la armonización negativa.	153
III.1. Una relación de incidencia mutua y complementariedad.....	153
III.2. Los convenios de doble imposición y su incompatibilidad con las libertades comunitarias: la incuestionable primacía del Derecho comunitario.....	156
III.3. La incidencia conflictiva: delimitación y análisis de los aspectos contradictorios que pueden manifestarse en las relaciones entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario.	161

III.3.1. La discriminación horizontal como supuesto de vulneración del Derecho comunitario.....	162
III.3.1.1. Discriminación horizontal imputable al Estado de ubicación del establecimiento permanente: las situaciones triangulares.	164
III.3.1.2. Discriminación horizontal imputable al Estado de la fuente.....	174
III.3.1.3. Discriminación horizontal imputable al Estado de residencia.....	182
III.3.2. Los criterios utilizados en el reparto de la soberanía tributaria.	186
III.3.3. Los métodos utilizados en la eliminación de la doble imposición: crédito de impuesto y exención.	197
III.4. La interpretación positiva de la armonización negativa: hacia una elaboración jurisprudencial de los principios informadores de la fiscalidad comunitaria.	202
CAPÍTULO III: LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL DERECHO COMUNITARIO. LA ACTUACIÓN POSITIVA.	207
I. La competencia ejercida: el Derecho comunitario derivado y su incidencia sobre los convenios de doble imposición.	207
I.1. Las operaciones de reestructuración empresarial: la Directiva 90/434/CEE.	208
I.2. El régimen fiscal común de matrices y filiales: la Directiva 90/435/CEE.	214
I.2.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva matriz-filial.....	216
I.2.2. La Directiva matriz-filial y los convenios de doble imposición.	220
I.3. La doble imposición causada por la corrección de beneficios entre empresas asociadas: el Convenio 90/436/CEE.....	227
I.3.1. El Convenio 90/436/CEE y su relación con el Derecho comunitario.....	230
I.3.2. La eliminación de la doble imposición en el Convenio 90/436/CEE.	232
I.4. Los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas: la Directiva 2003/49/CE.	234
I.4.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva 2003/49/CE.....	237
I.4.2. La Directiva 2003/49/CE y los convenios de doble imposición.	238

I.5. La fiscalidad de los rendimientos del ahorro: la Directiva 2003/48/CE.	240
I.5.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva 2003/48/CE.	243
I.5.2. La Directiva 2003/48/CE y los convenios de doble imposición.	246
I.6. El intercambio de información entre los Estados miembros en materia de imposición directa: la Directiva 77/799/CEE.	250
I.6.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva 77/799/CEE.	252
I.6.2. La Directiva 77/799/CEE y los convenios de doble imposición.	254
II. La competencia cuestionada: la eliminación de la doble imposición internacional como ámbito competencial exclusivo de los Estados miembros.	255
II.1. La competencia comunitaria interna en materia de eliminación de la doble imposición.	255
II.2. La competencia comunitaria externa en materia de eliminación de la doble imposición.	258
II.2.1. La doctrina del paralelismo de competencias: consideraciones generales.	258
II.2.2. La aplicación de la doctrina del paralelismo de competencias al fenómeno de la doble imposición.	260
II.3. El ejercicio de la competencia comunitaria en materia de doble imposición: un problema político.	264
III. La competencia demandada: propuestas para la resolución de los conflictos existentes entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario.	266
CONCLUSIONES.	277
NORMATIVA	285
JURISPRUDENCIA	291
BIBLIOGRAFÍA.	297

ABREVIATURAS

AELC	Asociación Europea de Libre Comercio
Art.	Artículo
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
CAG	Conclusiones del Abogado General
CDI	Convenio para evitar la doble imposición internacional
CE	Comunidad Europea
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero
CEEA	Comunidad Europea de la Energía Atómica
Cfr.	Confrontar
Dir.	Director
DOCE	Diario Oficial de las Comunidades Europeas
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DPT	Rivista Diritto e Pratica Tributaria
ECTR	European Community Tax Review
ET	European Taxation
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
JT	Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
MCOCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
NF	Revista Nueva Fiscalidad

Núm.	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
ONU	Organización de Naciones Unidas
OOII	Organizaciones Internacionales
Op. Cit.	Obra Citada
Pág.	Página
QF	Revista Quincena Fiscal
RDCE	Revista de Derecho Comunitario Europeo
RDCSI	Rivista di Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali
RDT	Rivista di Diritto Tributario
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
RFE	Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires
SS	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional español
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TIJ	Tribunal Internacional de Justicia
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
Vid.	Véase

OBJETO Y JUSTIFICACIÓN

El sometimiento de una determinada manifestación de riqueza a más de una soberanía tributaria estatal constituye uno de los principales problemas que perjudican la movilidad de los factores productivos, distorsionando las relaciones comerciales que pueden establecerse entre operadores económicos que se encuentran situados en países diversos.

Conscientes del carácter negativo que esta circunstancia puede representar para el desarrollo de sus relaciones económicas, e incluso políticas, con otros Estados, las autoridades nacionales han procedido a la fijación de ciertas reglas que tienen por finalidad establecer un reparto de la potestad impositiva correspondiente a una concreta manifestación de riqueza entre las soberanías tributarias concurrentes, determinando el sometimiento a gravamen en un único Estado o, en caso de que ninguna de las soberanías tributarias concurrentes renuncie a su consideración, articulando las medidas que permitan eliminar o atenuar el doble gravamen que se generaría.

Hallándonos en un contexto internacional, la adopción de estas reglas no podía realizarse sino de una forma consensuada entre los sujetos soberanos que constituyen esta sociedad, sin admitir mayores ingerencias que las derivadas de las propias limitaciones establecidas para cada uno de los Estados contratantes en sus propias normas constitucionales y de la aceptación de los condicionantes que pudiera imponer el respeto al Derecho internacional.

Así fue como los convenios de doble imposición internacional, que esencialmente revisten carácter bilateral, se convirtieron en el principal instrumento de los Estados para luchar contra este fenómeno, complementándose con las medidas unilaterales de carácter interno que cada uno de estos países adoptaba para perfeccionar y hacer efectiva la regulación contenida en los mismos.

Sin embargo, la creación de la Comunidad Europea, con sus especiales características, ha supuesto la aparición de un nuevo nivel de normatividad que afecta a sus Estados miembros, imponiéndoles unas obligaciones que vienen a sumarse a las que estos mismos Estados hayan asumido en su calidad de actores de la sociedad

internacional y que, en determinadas circunstancias, pueden resultar contradictorias, determinando el surgimiento de situaciones conflictivas entre instrumentos jurídicos que pertenecen a diversos planos de normatividad y presentan un diverso ámbito de aplicación.

Este trabajo pretende abordar una especie concreta perteneciente al género de las situaciones conflictivas que pueden establecerse entre el Derecho comunitario y las normas internacionales, concretamente las relativas a las contradicciones existentes entre las normas pertenecientes al primero de los sistemas jurídicos mencionados y los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros de la Unión Europea. No obstante, con carácter previo, consideramos oportuno abordar la problemática reseñada desde una perspectiva general, aspecto al que dedicamos el primer capítulo de nuestro trabajo, pues sólo una correcta determinación de las pautas que rigen las relaciones entre los sistemas normativos a los que nos vamos a referir, puede aportarnos el sustrato teórico necesario para afrontar nuestro particular estudio.

Una vez establecidas esas reglas de alcance general, abordaremos la primera fase de nuestro estudio relativo a la incidencia del Derecho comunitario sobre los convenios de doble imposición, tratando de determinar el alcance de las limitaciones que las normas comunitarias originarias imponen a los Estados miembros al proceder a la eliminación de la doble imposición mediante normas convencionales, intentando identificar los aspectos de los convenios de doble imposición que presentan un carácter más problemático con las exigencias comunitarias.

Esta labor de descubrimiento y depuración de los aspectos conflictivos de los convenios de doble imposición, a la que dedicamos el segundo capítulo de nuestro trabajo, se ha desarrollado por el Tribunal de Luxemburgo a través de una interpretación expansiva del contenido de las libertades comunitarias que recibe la denominación de “armonización negativa”, en función del carácter esencialmente destructivo que ha representado para los instrumentos normativos utilizados por los Estados miembros en la eliminación de la doble imposición.

En una segunda fase de nuestro análisis, a la que dedicamos el tercer capítulo de nuestro estudio, intentaremos exponer el alcance que en materia de eliminación de la doble imposición pueden presentar las medidas de carácter positivo

adoptadas por las Instituciones comunitarias, así como la incidencia de las mismas respecto a los convenios de doble imposición, tratando de clarificar cuál es el marco competencial existente sobre esta materia e intentando señalar cuáles serían las medidas más idóneas para resolver las situaciones conflictivas que pueden plantearse entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición.

La importancia que la eliminación de las situaciones de doble imposición reviste en un contexto que, como el comunitario, ha reconocido la necesidad de eliminar todas las trabas que perjudiquen la libre circulación de personas, capitales, bienes y servicios, así como la inadecuación a las exigencias comunitarias de algunas de las medidas que actualmente se ocupan de resolver esta cuestión, son aspectos que, en nuestra opinión, justifican la realización del estudio que nos disponemos a desarrollar.

CAPÍTULO I: LA RELACIÓN ENTRE DERECHO INTERNACIONAL Y DERECHO COMUNITARIO.

I. Introducción.

Aún cuando el objeto central de nuestra investigación versa sobre los aspectos problemáticos que en sede tributaria, y muy especialmente, en materia de doble imposición internacional, pueden derivarse de la coexistencia de instrumentos jurídicos pertenecientes a los ordenamientos internacional y comunitario, consideramos oportuno dedicar este primer capítulo a la exposición de estas mismas cuestiones relativas a la interrelación de ordenamientos jurídicos desde una perspectiva general.

La razón que, a nuestro parecer, justifica este tratamiento es doble. Así, en primer lugar, estimamos procedente la exposición de los aspectos básicos que caracterizan los ordenamientos internacional y comunitario como el mejor de los mecanismos para entender la finalidad perseguida por cada uno de ellos, en tanto la misma se refleja, posteriormente, en las técnicas de producción jurídica y de resolución de conflictos normativos que operan en los mismos.

En segundo lugar, con la exposición de las técnicas, aceptadas a nivel general, para la resolución de los conflictos que pueden producirse por la concurrencia de normas de naturaleza internacional y comunitaria, intentamos aportar una base sólida para la resolución de las situaciones análogas que pudieran producirse en nuestro particular objeto de estudio, o cuando menos, señalar una teoría general de referencia que nos pueda ser de utilidad a la hora de constatar la divergencia de soluciones en materia tributaria respecto de aquellas otras adoptadas con carácter general.

Entendemos, en definitiva, que el tratamiento de la cuestión relativa a la interrelación de los ordenamientos comunitario e internacional desde una perspectiva general tiene por finalidad subrayar el carácter jurídico de una materia que, como la tributaria, siendo esencialmente técnica, no deja por ello de participar de los rasgos comunes a toda disciplina jurídica.

II. Caracteres generales del ordenamiento jurídico internacional.

II.1. La sociedad internacional como presupuesto de la existencia de un Derecho internacional.

Comenzamos este apartado tratando de realizar un esbozo de los caracteres que, a grandes rasgos, presenta el Derecho internacional, en tanto su estudio nos pueda ser de ayuda para comprender mejor las problemáticas que son inherentes al mismo, ya se manifiesten de una forma aislada, ya lo hagan por su interacción con otros sistemas jurídicos.

Revistiendo nuestro estudio una finalidad eminentemente jurídica, no cabe duda que los aspectos del orden internacional que más nos interesan son aquellos que presentan un carácter formal o puramente normativo. Sin embargo, la aseveración que acabamos de realizar no impide que dediquemos unas líneas al análisis de los factores históricos y sociales propios del Derecho internacional, en tanto nos resultarán de ayuda para comprender aquellos otros caracteres sobre los que centraremos nuestra atención a lo largo de este trabajo.

Sostener que la sociedad constituye el fundamento último de la existencia del fenómeno jurídico resulta una afirmación tan indiscutible como vetusto es el propio aforismo latino, *ubi societas ibi ius*, en el que se condensa. El Derecho no deja de ser sino un reflejo de las relaciones, de las tensiones y de las necesidades sociales que se producen entre los sujetos protagonistas en un determinado contexto histórico, razón por la que entendemos oportuno referirnos a la evolución histórica que ha determinado la configuración de la actual sociedad internacional como paso previo necesario en el intento de comprensión de las normas que la regulan.

Aún cuando la historia nos muestra numerosos ejemplos de la existencia de relaciones políticas y comerciales entre distintos pueblos, no se puede hablar de la aparición de una auténtica sociedad internacional sino a partir del momento en el que se establecen relaciones de cierta estabilidad y permanencia entre grupos humanos con una base territorial y poder de autodeterminación. El origen de esta nueva formación social lo podemos situar entre mediados del siglo XV y el año 1648, en el que se firma

la *Paz de Westfalia*¹, pues es en este periodo cuando se produce la consolidación del Estado en el sentido moderno de la palabra, esto es, como organización territorial y centralizada del poder político supremo.

El resultado final de ese proceso de conformación de la sociedad internacional clásica supone la afirmación de la *independencia* de los distintos reinos europeos y de la *soberanía*, entendida como voluntad de poder supremo, a la vez que pone de manifiesto la necesidad de establecer las pautas que regulen la coexistencia y las formas de relacionarse entre esos nuevos entes políticos. Nos encontramos, en definitiva, ante una sociedad reducida en cuanto al número de miembros, en la que existe un protagonismo absoluto del Estado como actor exclusivo de las relaciones internacionales, carente de una mínima organización, caracterizada por la desintegración de los sujetos que la componen y en la que el tratado constituye el instrumento jurídico internacional esencial, por no decir exclusivo.

Esta comunidad internacional, dotada de homogeneidad en razón de los sujetos que la componen y de un acervo cultural común, propio de la tradición europea, del que participan, se va a ver sometida a una serie de cambios de carácter político, económico y social que conducen a su crisis definitiva en el periodo comprendido entre la finalización de la Primera Guerra Mundial y la creación, en 1945, de la Organización de las Naciones Unidas, acontecimiento que constituye el punto de partida de la sociedad internacional contemporánea.

El nuevo modelo social internacional surgido tras la finalización de la Segunda Guerra Mundial vendrá determinado por el aumento considerable de los sujetos que participan del mismo, tanto desde una perspectiva cuantitativa, al aumentar el número de Estados soberanos como consecuencia del proceso descolonizador, como desde una perspectiva cualitativa, al reconocerse a las Organizaciones Internacionales como sujetos dotados de personalidad jurídica internacional².

¹ En este sentido, véase MARIÑO MENÉNDEZ, F. M.: *Derecho Internacional Público. Parte general*, Trotta, Madrid, 1999, pág. 45.

² Reconocida expresamente por el TIJ en su Dictamen consultivo de 11 de abril de 1949 relativo al asunto sobre la reparación de los daños sufridos al servicio de las Naciones Unidas.

Si bien la aparición de las OOI ha supuesto un cierto fenómeno de integración como instrumento que facilita el establecimiento de relaciones entre Estados, el carácter limitado que dichas organizaciones presentan, en función de factores como el ámbito territorial al que se circunscriben o los objetivos que persiguen, hacen que la sociedad internacional contemporánea continúe siendo un grupo social básicamente interestatal, desorganizado y caracterizado por la desintegración existente entre los sujetos que la componen.

La soberanía, entendida ahora como el conjunto de competencias atribuidas al Estado por el Derecho internacional, ejercitables en un plano de independencia e igualdad respecto de los otros Estados³, continúa siendo una cualidad exclusiva de los Estados y la necesidad de cooperación entre los miembros de la comunidad internacional se sigue articulando, fundamentalmente, a través del consenso, como expresión del ejercicio de esa soberanía. Así acaece incluso en aquellos supuestos en los que se utilizan las estructuras y medios de que disponen las OOI para llegar a determinados acuerdos que, en último término, son adoptados por los Estados que forman parte de las mismas.

Sin embargo, sin negar que los Estados continúan siendo los sujetos protagonistas en la sociedad internacional contemporánea, la existencia en la misma de OOI dotadas de una estructura institucional propia, con capacidad suficiente para emanar sus propias disposiciones de carácter normativo e, incluso, asumir compromisos internacionales que obliguen a los Estados que forman parte de las mismas a través de procedimientos propios, constituyen una importante novedad en la actual sociedad internacional. Surgen así nuevos supuestos problemáticos acerca de las relaciones que pueden existir entre los sujetos que integran la comunidad internacional cuya resolución constituye el objeto central del Derecho internacional, conforme a la definición que de tal concepto realiza REMIRO BROTONS⁴.

³ REMIRO BROTONS, A.: *Derecho Internacional*, McGraw Hill, Madrid, 1997, pág. 75.

⁴ Según este autor, el Derecho internacional se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que, en un momento dado, regulan las relaciones – derechos y obligaciones – de los miembros de la sociedad internacional a los que se reconoce subjetividad en este orden. REMIRO BROTONS, A.: *Derecho Internacional*, op. cit., pág. 1.

II.2. La dimensión formal de la sociedad internacional: el Derecho internacional.

Habiendo realizado una mínima aproximación respecto de la vertiente sustantiva que constituye esa realidad a la que denominamos sociedad internacional, el análisis de la misma debe proseguir por referencia al modo conforme al cual se regula la convivencia de los sujetos que la integran. Esta función de establecimiento de las pautas de comportamiento, que regulan las relaciones entre los sujetos que componen la sociedad internacional, constituye la dimensión formal o normativa de la misma que conocemos como Derecho internacional.

Al igual que la propia sociedad internacional que constituye su sustrato, el Derecho internacional se haya presidido por una tensión irreducible entre la afirmación de la igualdad soberana de los Estados y la necesidad de cooperación mutua entre estos mismos sujetos, como queda patente en la *Declaración de principios de Derecho internacional que rigen las relaciones de amistad y cooperación entre los Estados* aneja a la Resolución 2625 (XXV), adoptada el 24 de octubre de 1970 por la Asamblea General de la ONU, donde soberanía y cooperación se reconocen como principios jurídicos fundamentales del ordenamiento internacional.

Estos principios que acabamos de mencionar inciden de una manera directa sobre los caracteres básicos del Derecho internacional. Así, se constata su presencia en la configuración de las funciones que actualmente corresponden cumplir al ordenamiento internacional, abandonando su concepción exclusiva como *Derecho de la coexistencia*, constreñido a un papel de mero delimitador de competencias entre poderes soberanos, para convertirse en un *Derecho de la cooperación*⁵ capaz de articular medidas de carácter positivo, tanto con un alcance universal como regional, en ámbitos materiales muy diversos.

En cuanto al sistema normativo, la afirmación de la igualdad soberana de los Estados impide el establecimiento de cualquier obligación que no haya sido previamente asumida por los mismos, aportando uno de los rasgos formales más

⁵ Ambas expresiones están tomadas de GUTIÉRREZ ESPADA, C.: *Derecho Internacional Público*, Trotta, Madrid, 1995, págs. 34 y 35.

característicos de este ordenamiento, como es la singular importancia que en el mismo tiene el consentimiento. En efecto, exclusión hecha de las normas de *ius cogens*⁶ o derecho imperativo que vendrían a formar parte de esa función de Derecho de la coexistencia que es propia del ordenamiento internacional, las obligaciones que cabe exigir a un poder soberano no pueden ser otras que las que el mismo haya querido asumir voluntariamente, de manera expresa o tácita, con otros sujetos.

El consentimiento constituye, en consecuencia, la fuente material preeminente del ordenamiento internacional en la que se basa el establecimiento de las correspondientes relaciones de cooperación entre los sujetos de la sociedad internacional. Dependiendo de la forma en que el mismo se haya expresado se plasmará en dos tipos diferenciados de normas jurídicas, como son las normas convencionales y las consuetudinarias, entre las que no podrá existir relación jerárquica alguna, debiendo resolverse los posibles conflictos que se pudieran generar entre sí por aplicación de los principios clásicos de la teoría general del derecho de temporalidad⁷ y especialidad⁸.

Siendo ciertas las afirmaciones que acabamos de realizar, no cabe duda de que si existe hoy un aspecto del Derecho internacional en el que quede patente la contradicción entre los principios de soberanía y cooperación, ese no es otro que el relativo al grado de organización contenido en el conjunto de las normas internacionales, contradicción que, como señala JIMÉNEZ PIERNAS⁹, se plasma en la tensión subyacente a las estructuras relacional e institucional que coexisten en el ordenamiento internacional.

⁶ Sin entrar en mayores consideraciones sobre las dificultades que la existencia e identificación de este tipo de normas entrañan, baste con saber que se trata de aquellas normas que no admiten la exclusión o modificación de su contenido por la voluntad de sus destinatarios, declarando nulo cualquier acto que sea contrario al mismo, razón que justifica su consideración como normas jerárquicamente superiores respecto al resto de normas del ordenamiento internacional.

⁷ *Lex posterior derogat priori*.

⁸ *Lex posterior generalis non derogat priori specialis*.

⁹ JIMÉNEZ PIERNAS, C.: “Capítulo I: El concepto de Derecho Internacional Público”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 67 y ss.

La *estructura relacional u horizontal*, presidida por el principio de soberanía, está constituida por el núcleo histórico de las relaciones interestatales dedicado a la regulación de la coexistencia entre esos poderes. Esta estructura se caracteriza por la ausencia de una autoridad central que sea titular de poderes jurídicos normativos de alcance general, correspondiendo todos ellos a los Estados, que son los únicos sujetos que intervienen en la creación y aplicación de las normas a través de la manifestación previa de su consentimiento.

En consecuencia, en la estructura relacional no sólo la función legislativa reviste un carácter convencional, participando también del mismo la función de aplicación judicial de las normas, en tanto que la función de garantizar el cumplimiento de las mismas de forma coactiva recae también sobre los Estados, función que harán valer conforme al principio de autotutela limitada, esto es, procurando la defensa y satisfacción de sus intereses dentro de los límites formulados por el Derecho internacional.

La *estructura institucional o vertical* se basa en la existencia de una pluralidad de OOI creadas por los Estados, que participan en ellas como miembros, y cuya función primordial es articular la cooperación entre los sujetos estatales. Esta estructura se suele caracterizar por la existencia de unos órganos propios que tienden a centralizar las funciones básicas del orden jurídico internacional, eso sí, no ya de una forma plena como ocurre en el caso de los Estados, sino de una forma limitada, pudiendo adoptar las medidas que sean necesarias para cumplir con los propósitos y fines que se pretenden alcanzar con su creación.

Así pues, cuanto más intensas sean las relaciones de cooperación que pretendan establecer los Estados miembros a través de una determinada Organización Internacional, mayores serán las funciones que a tales organizaciones les corresponderá ejercer, pudiendo disponer de órganos propios capaces de adoptar sus propias disposiciones normativas, garantizar la aplicación judicial de su Derecho mediante sus propios órganos jurisdiccionales e, incluso, la aplicación coactiva de su normativa mediante la imposición de sanciones a los sujetos que la infringieren.

Señalados los rasgos básicos de ambas estructuras, a nadie puede escapar que entre una estructura relacional basada en la noción de soberanía y cuya función es,

en última instancia, la conservación del modelo tradicional de relaciones interestatales, y una estructura institucional, que pretende renovar ese modelo tradicional mediante el fortalecimiento de la cooperación a través de un entramado institucional propio, orientado a la consecución de unos objetivos determinados, surgirán conflictos de carácter jurídico que deberán ser resueltos mediante reglas de igual naturaleza.

II.3. Los tratados internacionales como fuente preeminente del Derecho internacional.

II.3.1. Consideraciones generales.

Como ya apuntamos anteriormente, la concurrencia de voluntades expresadas por sujetos dotados de capacidad jurídica internacional constituye la fuente material del ordenamiento jurídico internacional y el fundamento último que justifica la existencia de las normas consuetudinarias y de los tratados internacionales, que forman parte de aquél en tanto que fuentes formales del mismo.

Este sistema de fuentes, basado en la noción de acuerdo internacional, tampoco ha podido escapar a los cambios producidos en el conjunto del Derecho internacional contemporáneo. Así, junto al surgimiento de otras técnicas capaces de generar normas y obligaciones internacionales¹⁰, se ha producido la afirmación de la mayor importancia del tratado frente a la costumbre, optando la mayoría de la sociedad internacional por hacer de aquella fuente el procedimiento más usual de formación de normas jurídicas internacionales.

En la afirmación del tratado como fuente preeminente del Derecho internacional han influido varios factores, entre los que deben destacarse la mayor rapidez que este procedimiento proporciona en la elaboración de normas jurídicas respecto de la costumbre, el aumento de los sujetos a los que se reconoce capacidad

¹⁰ La determinación de la naturaleza y efectos que estas nuevas técnicas puedan producir sobre el tradicional sistema de fuentes del Derecho internacional constituye, en la actualidad, uno de los aspectos más debatidos en esta disciplina, debiendo ponerse en conexión con el fenómeno de la proliferación de OOII. En virtud de las competencias que les hayan sido atribuidas, las OOII generarán su propio Derecho institucional, revestido de naturaleza obligatoria, o desarrollarán determinadas técnicas a través de las cuales expresar directrices generales, recomendaciones, pautas de conducta, etc., que podemos encuadrar dentro de la denominación *soft law* y cuya importancia es cada vez mayor.

para estipularlos y el auge del particularismo en la formulación de normas jurídicas internacionales, que encuentra en el tratado el medio idóneo para el establecimiento de derechos y obligaciones limitados a un círculo específico de sujetos internacionales.

El tratado supone la expresión en forma escrita de la voluntad concordante que, sobre una determinada materia, manifiestan entes dotados de subjetividad internacional, asumiendo los derechos y obligaciones que puedan derivarse de tal acuerdo, así como el sometimiento del mismo al marco regulador establecido por el Derecho internacional. Este marco regulador, constituido por normas no escritas de origen consuetudinario, ha sido objeto de codificación a través de dos importantes instrumentos jurídicos de vocación universal, como son la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados, firmada el 23 de mayo de 1969, y la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales y de éstas entre sí, firmada el 21 de marzo de 1986¹¹.

Aún cuando el efecto obligatorio de las disposiciones contenidas en ambas convenciones sufre limitaciones de carácter subjetivo, en tanto afecta sólo a los Estados y OOII que hayan manifestado su consentimiento en verse obligados por las mismas, y temporal, en cuanto surte efecto respecto de los tratados celebrados con posterioridad a su entrada en vigor, se afirma el carácter universal de muchas de las normas establecidas en estos acuerdos, pues algunas no suponen sino la expresión escrita de costumbres de aplicación general y otras tantas han cristalizado posteriormente como normas consuetudinarias que trascienden su inicial ámbito de aplicación.

La función encomendada a este conjunto de normas que componen el denominado *Derecho de los Tratados* en su vertiente internacional¹², es la de constituir el estatuto regulador que rige la vida de los tratados desde su formación hasta su terminación, contemplando, entre otros aspectos, los efectos que derivan de su celebración, su posible interacción con otras normas jurídicas, las distintas

¹¹ España es parte en ambas convenciones, manifestando su adhesión a través de instrumentos de 2 de mayo de 1972 y 24 de julio de 1990, respectivamente.

¹² Junto a esta vertiente internacional, el Derecho de los Tratados se compone, además, por las normas establecidas por cada sujeto internacional en particular acerca de aspectos tales como la celebración, modificación o posición de los tratados en su ordenamiento interno.

eventualidades que puedan sucederse a lo largo de la vida del tratado y la responsabilidad derivada del incumplimiento de las obligaciones asumidas en virtud del mismo.

II.3.2. Efectos de los tratados.

Entre las múltiples consecuencias que pueden derivarse de la celebración de un tratado internacional, la determinación de los efectos a los que éste puede dar origen es, sin duda, aquella que presenta una mayor importancia. Así, se produce un efecto general o principal consistente en la creación, modificación o extinción de obligaciones y derechos subjetivos, que conforme al principio *pacta sunt servanda*, expresamente reconocido en el artículo 26 de las Convenciones de Viena de 1969 y 1986, deberán ser asumidos y realizados de buena fe por los sujetos internacionales que sean parte en el tratado, sin que quepa invocar el derecho interno como justificación ante un eventual incumplimiento.

Junto a ese efecto general, el tratado puede desplegar una serie de efectos específicos en relación con determinados factores como el tiempo durante el cual producirá los mismos o el territorio sobre el que será aplicable, siendo de especial importancia al objeto de nuestro estudio el análisis de los efectos que se puedan producir en su relación con otros tratados, así como los que pudieran surgir respecto de terceros Estados u OOII que no son parte en el tratado en cuestión.

Por lo que concierne a los efectos que puedan derivarse de la existencia de un tratado y de su coincidencia en el tiempo con otro que recae, total o parcialmente, sobre la misma materia, el artículo 30 de las Convenciones de Viena de 1969 y de 1986 establece, con carácter general, las pautas necesarias para determinar la compatibilidad o incompatibilidad entre ambos tratados y los criterios que habrán de seguirse en la aplicación de los mismos.

Para que pueda llegar a darse el supuesto que hemos descrito es necesario que ninguno de los tratados en vigor provoque la modificación, terminación, suspensión ni violación flagrante del otro, esto es, que los tratados en cuestión sean compatibles. Siendo así, se afirma la superioridad de la Carta de la ONU sobre el resto

de tratados, prevaleciendo los derechos y obligaciones derivados de la misma sobre cualesquiera otros.

Excluida la circunstancia excepcional constituida por la concurrencia de la Carta de la ONU, las consecuencias originadas por la compatibilidad entre tratados que regulan una misma materia se resolverán atendiendo al hecho de que en los mismos se haya previsto una determinada cláusula en la que se declare la aplicación preferente de uno de ellos en consideración a la presencia de determinadas circunstancias, como pueden ser la subordinación de un tratado respecto del otro.

En ausencia de tales cláusulas, la solución aportada por las Convenciones de Viena de 1969 y 1986 es distinta según exista identidad de partes en los tratados compatibles, prevaleciendo entonces las disposiciones del último de los tratados suscritos, o no exista tal identidad, en cuyo caso los sujetos que sean parte en ambos tratados aplicarán en las relaciones que se desarrollen entre sí lo dispuesto por el último de los tratados, mientras que las relaciones que desarrollen con un sujeto que sólo es parte en uno de los tratados se regirán por lo dispuesto en el mismo.

Otro de los efectos específicos que merecen una atención especial es aquél que expresa la posibilidad de que un tratado internacional pueda ser fuente de derechos u obligaciones respecto de terceros sujetos que no son parte en el mismo. Las Convenciones de Viena de 1969 y 1986 contemplan esta situación¹³ estableciendo, como regla general, la expresada por el adagio latino *pacta tertiis nec nocent nec prosunt*, según la cual los tratados no pueden crear derechos ni obligaciones respecto de aquellos sujetos que no han prestado su consentimiento.

Las excepciones a la regla general se construyen a partir de la distinción entre aquellos tratados que establecen derechos y aquellos otros que imponen obligaciones respecto de terceros. En cuanto a los primeros, se admite la posibilidad de que las partes en un tratado establezcan derechos en favor de un tercero, siempre y cuando concurren una serie de condiciones, como son: a) que exista la intención de las partes de conferir un derecho a un tercer Estado u Organización Internacional, y así se manifieste de forma expresa en el tratado, b) que el tercer sujeto muestre su

¹³ Parte tercera, sección cuarta, artículos 34 a 37.

asentimiento al beneficio concedido, presumiéndose el mismo salvo prueba en contrario, c) que el tercer sujeto cumpla las condiciones que para el ejercicio del derecho se estipulen por los concedentes.

El derecho concedido podrá ser objeto de modificación o revocación por las partes que lo estipularon sin que sea necesario el concurso del consentimiento del sujeto beneficiado, a no ser que se hubiera establecido la imposibilidad de modificación o irrevocabilidad en el tratado que lo origina.

Por lo que respecta al establecimiento de obligaciones a cargo de un tercero, se admite tal posibilidad cuando ésta haya sido la intención manifestada por las partes en el tratado y el tercero afectado haya manifestado, expresamente y en forma escrita, su voluntad de asumir la obligación contenida en el tratado. Al contrario de lo que sucede en el supuesto de revocación de derechos, la modificación o cancelación de la obligación requerirá del consentimiento del tercero que la aceptó, así como el de los sujetos que la estipularon.

II.3.3. La posición del tratado en el ordenamiento interno de los Estados.

Al abordar el asunto relativo a la posición que ocupan los tratados internacionales dentro de un determinado ordenamiento interno no hacemos sino centrar nuestra atención sobre los problemas de jerarquía que la existencia de estas normas internacionales puede plantear respecto del resto de normas que componen un sistema jurídico estatal. Este aspecto, junto a aquellos otros relativos a su recepción¹⁴ y aplicación¹⁵ en el ordenamiento interno de los Estados que son parte en el mismo, constituyen los problemas clásicos derivados de la integración de la normativa internacional en los ordenamientos internos de los Estados.

¹⁴ Que permite distinguir dos modelos teóricos en función de cuales sean los procedimientos técnicos necesarios para que se produzca la integración del tratado en el ordenamiento interno, hablando de sistemas de inspiración *dualista* cuando es necesario un acto del Estado para que se produzca dicha integración y de sistema *monista* cuando se sostiene la recepción automática de la norma internacional en el ordenamiento interno estatal.

¹⁵ Aspecto que contempla las problemáticas relativas a la determinación de la posible aplicabilidad directa de un tratado y a los órganos competentes para proceder a dicha aplicación.

La premisa sobre la cual se articulan las relaciones entre los tratados internacionales y los ordenamientos internos se construye a partir de la afirmación de la primacía de la normativa internacional sobre el Derecho interno de los Estados, primacía que deriva de la propia naturaleza del Derecho internacional y que, como bien señala GUTIÉRREZ ESPADA¹⁶, ha sido reconocida de forma expresa en instrumentos normativos tan importantes como la propia Carta de la ONU¹⁷, la Declaración de principios aneja a la anteriormente citada Resolución 2625¹⁸ o las Convenciones de Viena de 1969 y 1986¹⁹.

Así pues, analizado desde una perspectiva internacional, el problema de la jerarquía de los tratados se resolvería afirmando el superior rango jerárquico de aquéllos sobre el resto de normas que componen un ordenamiento estatal, pues esta es la consecuencia lógica que deriva de la obligación de cumplir los compromisos internacionales asumidos por los Estados. Una traslación coherente de este análisis a un nivel interno exigiría que las normas constitucionales de cada Estado reconocieran la aplicación preferente del tratado sobre cualquier otra norma de su propio ordenamiento jurídico, pero, muy al contrario, la realidad nos muestra la existencia de diversas soluciones²⁰.

Si tomamos como referencia el tratamiento que sobre esta cuestión realiza el modelo constitucional español de 1978 podremos observar que se reconoce la superior jerarquía de los tratados internacionales sobre la legislación interna, si bien de una forma indirecta, en el artículo 96.1 de la Constitución española, al establecer que sus disposiciones solamente podrán ser objeto de derogación, modificación o suspensión en la forma que haya sido prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas

¹⁶ GUTIÉRREZ ESPADA, C.: *Derecho Internacional Público*, op. cit., pág. 625.

¹⁷ Aprobada en la Conferencia de San Francisco de 1945, en su preámbulo afirma el principio del “respeto a las obligaciones nacidas de los tratados y otras fuentes del Derecho internacional”.

¹⁸ Contempla el deber de todo Estado de cumplir de buena fe las obligaciones contraídas en virtud de acuerdos internacionales válidos.

¹⁹ Tal como se deduce de lo dispuesto en los arts. 26 y 27 de ambos convenios, reconociendo el principio *pacta sunt servanda* y la imposibilidad de alegar el Derecho interno como causa de justificación del incumplimiento de un tratado.

²⁰ Estas soluciones se podrían agrupar, esencialmente, en dos categorías, las que reconocen a los tratados primacía sobre la normativa interna no constitucional y las que equiparan los tratados con sus propias leyes internas.

generales del Derecho internacional. En consecuencia, constatada la contradicción entre un tratado en vigor que obliga a España y su legislación interna, se deberá proceder a la inaplicación de ésta última en favor de lo dispuesto por la norma internacional²¹.

Ahora bien, la afirmación de la primacía del tratado sobre la normativa interna se excepciona cuando la contradicción se produce con normas estatales de rango constitucional, como se deduce de lo dispuesto por el artículo 95 de la suprema norma española, que exige la revisión constitucional previa a la celebración de un tratado que contenga estipulaciones contrarias a la norma fundamental y otorga la competencia para declarar tal incompatibilidad al Tribunal Constitucional.

En el supuesto que acabamos de describir no llega a producirse un auténtico conflicto, pues el mismo se evita antes de la celebración del tratado internacional, bien por la modificación constitucional, bien por la simple renuncia del Estado a la celebración del acuerdo.

El verdadero problema se produce al declararse la inconstitucionalidad cuando el tratado ya ha sido celebrado, en cuyo caso, desde una perspectiva interna se sostendría la inaplicación del mismo²², sin que por tal circunstancia deje de ser obligatorio para el Estado que lo suscribió, que incurrirá en responsabilidad internacional cuando no pueda solucionar el problema acudiendo a los procedimientos previstos en el propio tratado o a los mecanismos generalmente reconocidos por el Derecho internacional²³.

II.3.4. Clases de tratados.

²¹ Esta ha sido, también, la posición mantenida de forma unánime por la jurisprudencia española, tanto en la vía jurisdiccional ordinaria como en vía constitucional. Una referencia concreta a las disposiciones más importantes puede verse en MANGAS MARTÍN, A.: “Capítulo IX: La recepción del Derecho Internacional por los ordenamientos internos”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones...*, op. cit., págs. 202 y 203.

²² No debemos olvidar que, a pesar de integrarse en el ordenamiento español, el tratado conserva su naturaleza de norma internacional y su especial eficacia jurídica, por lo que una contradicción interna no justifica la posible declaración de nulidad, que en todo caso debería constatare por aplicación de alguna de las causas previstas por el Derecho internacional, en particular, por las establecidas en el art. 46 de las Convenciones de Viena de 1969 y 1986.

²³ Esta cuestión nos remitiría al estudio de los problemas relativos a la enmienda, modificación y crisis de los Tratados, cuyo análisis excede, con mucho, del objeto de nuestro estudio.

Los tratados internacionales pueden ser objeto de clasificación en virtud de la presencia en los mismos de determinadas características que permiten diferenciarlos de otros. Circunstancias tales como el número de partes que manifiestan su consentimiento en un tratado, la materia que constituye su objeto, la duración prevista para que despliegue efectos o la forma adoptada para su conclusión, permiten hablar de la existencia de una amplia tipología referida a la norma convencional, entre la que consideramos oportuno destacar un supuesto específico: el relativo a aquellos tratados cuyo objetivo es la creación de una Organización Internacional, en cuanto su régimen jurídico contiene ciertas peculiaridades de especial importancia.

En este sentido, REMIRO BROTONS²⁴ identifica como una de las singularidades propias de los tratados constitutivos de OOII el papel constitucional que los mismos desempeñan y que suele manifestarse en la prioridad de sus propias estipulaciones sobre el resto de compromisos internacionales asumidos por el Estado que es miembro de esa Organización Internacional. Así mismo, en el tratado se procederá al reparto de competencias entre sus distintas instituciones y se contemplarán las medidas de naturaleza normativa que podrá adoptar cada una de ellas y que, junto al propio tratado constitutivo, conformarán el Derecho de la Organización.

La existencia de este Derecho de la Organización coloca a los Estados que son miembros de la misma en un determinado status jurídico que influirá sobre su capacidad jurídica internacional, en mayor o menor medida, según la intensidad de los fines perseguidos por la Organización Internacional de que se trate.

III. Caracteres generales del ordenamiento jurídico comunitario.

III.1. Las Organizaciones Internacionales de integración. La Comunidad Europea y su papel dentro del entramado institucional de la Unión Europea.

III.1.1. Consideraciones generales.

Junto al establecimiento de relaciones interestatales basadas en el principio de soberanía de los sujetos participantes y articuladas, casi en exclusiva, a través de

²⁴ REMIRO BROTONS, A.: *Derecho Internacional*, op. cit., pág. 145.

tratados internacionales, la necesidad de cooperación en orden a la consecución de unos objetivos comunes cuenta en la actualidad con la estructura institucional representada por las OOI, que presentan una tipología tan variada como diversos pueden ser los fines que se pretendan alcanzar con su creación.

Entre las posibles clasificaciones que podríamos realizar existe una que, sin lugar a dudas, refleja la naturaleza secundaria y funcional de la subjetividad internacional que corresponde a toda Organización Internacional. Nos referimos a aquella que se fundamenta en el reparto competencial establecido entre la propia Organización y los Estados que participan como miembros en la misma, criterio que nos permitirá diferenciar las Organizaciones interestatales de cooperación de aquellas otras de integración.

En consecuencia, estaremos ante una *Organización Internacional de cooperación* cuando a la misma no le hayan sido cedidas competencias soberanas por parte de los Estados que la constituyeron, asumiendo una función de mera concertación en pos de unos intereses comunes que puede plasmarse en la adopción de resoluciones (que por lo general revestirán un carácter meramente recomendatorio) o en una actuación tendente a favorecer la conclusión de tratados internacionales entre sus Estados miembros. Como señala SOBRINO HEREDIA²⁵, con este tipo de Organizaciones los Estados pretenden proseguir la cooperación de un modo tradicional, manteniendo intacta su soberanía.

Por el contrario, en la *Organización Internacional de integración* los Estados miembros transfieren el ejercicio de competencias soberanas sobre determinadas materias a la Organización, que deberá desarrollarlas a través de sus propios órganos, pudiendo llegar a adoptar actos de naturaleza normativa capaces de surtir efectos de una forma directa e inmediata en el interior de los sistemas jurídicos de sus Estados miembros, como sucede en el caso paradigmático de las Organizaciones que participan en el proceso de integración que constituye la Unión Europea.

²⁵ SOBRINO HEREDIA, J. M.: “Capítulo I: Las Organizaciones Internacionales. Generalidades” en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones Internacionales*, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 2002, pág. 53.

III.1.2. La Comunidad Europea y su importancia en el proceso de integración.

La Unión Europea constituye, per se, una entidad carente de personalidad jurídica internacional cuyo objetivo es continuar profundizando en ese proceso evolutivo encaminado a la integración real de los pueblos de Europa. Ese proceso de integración descansa sobre una base institucional, en la que actualmente puede distinguirse la presencia de dos OOII con personalidad jurídica independiente²⁶, así como sobre una estructura de cooperación intergubernamental sobre ciertas materias cuya competencia no ha sido asumida aún por las Comunidades²⁷, pero en las que resulta necesario adoptar posturas comunes.

De las tres Comunidades inicialmente existentes, la CECA y la CEEA constituían organizaciones de integración económica y naturaleza sectorial que limitaban sus funciones al ámbito de competencia que les resultaba propio, mientras la CEE se concibió como una organización de integración de ámbito general capaz de ejercer sus funciones en todos los sectores económicos y con una vocación política cada vez más claramente definida, aspecto que, como afirman RODRÍGUEZ IGLESIAS y LÓPEZ ESCUDERO²⁸ se hace aún más patente tras el cambio de denominación operado por el Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, en el que desaparece el calificativo “económica” y se introducen las disposiciones relativas a la ciudadanía de la Unión.

Esa amplitud competencial, que abarca desde las actuaciones desarrolladas en un plano meramente económico dirigidas a la creación de un mercado interior, hasta el establecimiento de un auténtico status de ciudadanía europea, unida a otro tipo de factores, entre los que podemos reseñar el continuo fortalecimiento de su papel en las

²⁶ Inicialmente fueron tres, la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), la Comunidad Económica Europea (CEE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA), desapareciendo la primera de ellas el 23 de julio de 2002 al expirar el plazo de duración inicialmente previsto, asumiendo la CEE todos los derechos y obligaciones que hasta entonces le correspondían.

²⁷ Se trata de la denominada Política Exterior y de Seguridad Común, así como de las materias relativas a la cooperación policial y judicial en materia penal.

²⁸ RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXVIII: Funciones de las Comunidades Europeas”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 611.

sucesivas reformas institucionales, encaminadas al establecimiento de un marco institucional único, realizadas en el seno de la Unión²⁹ y el ejercicio activo de sus competencias de cara al exterior, hacen de la CE la organización más importante de cuantas participan en el proceso de integración europeo, y de su Tratado Constitutivo el instrumento normativo básico de la integración, razón por la cual centraremos nuestra atención en el estudio de su sistema normativo.

III.2. El sistema normativo de la Comunidad Europea.

Si, tal como afirma SOBRINO HEREDIA³⁰, cabe hablar de la existencia de un Derecho internacional de las Organizaciones intergubernamentales como uno de los instrumentos o medios de acción con los que aquellas cuentan para realizar los objetivos y funciones para los que fueron creadas, la Comunidad Europea trasciende esta visión puramente instrumental del fenómeno jurídico cuando se identifica con la expresión *Comunidad de Derecho*, a través de la cual pone de manifiesto tanto su origen jurídico como su función creadora de Derecho.

Sólo tomando como punto de partida esa caracterización de la CE como Comunidad de Derecho podemos comenzar a atisbar la novedad que representa su Tratado Constitutivo respecto de otros tratados internacionales, originalidad que el TJCE³¹ tempranamente residenció en la creación de un ordenamiento jurídico propio que queda integrado en el sistema jurídico de los Estados que han manifestado su adhesión al mismo, resultando aplicable no sólo a estos sujetos internacionales, sino también a sus respectivos nacionales.

²⁹ Desde el Tratado de fusión de ejecutivos de 8 de abril de 1965, mediante el que se establecía un Consejo y una Comisión única para el conjunto de las Comunidades hasta el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 (DOUE n° C 310 de 16 de diciembre de 2004), en el que se prevé la definitiva unificación institucional y subjetiva entre CE y UE, la historia del proceso de integración europea ha sido, sin duda, la de la continua afirmación del protagonismo de la Comunidad Europea sobre el resto de Organizaciones que han conformado la Unión. Este protagonismo también se ha manifestado, más allá del plano puramente institucional, en las sucesivas reformas sustanciales de los tratados constitutivos de las Comunidades. Una visión esquemática de tales modificaciones puede verse en MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5ª edición, Tecnos, Madrid, 2005, pág. 338.

³⁰ SOBRINO HEREDIA, J. M.: “Capítulo VII: Los medios jurídicos de acción: el Derecho de las Organizaciones Internacionales” en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 133.

³¹ STJCE de 15 de julio de 1964, asunto COSTA vs. ENEL, 6/64.

III.2.1. Caracteres generales.

La consideración del Derecho comunitario no como un mero agregado de normas, sino como un ordenamiento jurídico que se impone a las jurisdicciones de los Estados miembros, implica la presencia en el mismo de unos caracteres estructurales destinados a dotarlo de coherencia y justificar esa especial eficacia que revisten las normas comunitarias en el ordenamiento interno de los Estados miembros, labor desarrollada esencialmente a través de la afirmación de los principios de efecto directo y primacía.

III.2.1.1. *El principio de efecto directo.*

El principio de efecto directo no es exclusivo del Derecho comunitario, no obstante, ha sido la metodología interpretativa desarrollada por el TJCE respecto de este principio en la Sentencia VAN GEND & LOOS³² la que ha propiciado una aplicación expansiva del mismo en el ámbito comunitario, al afirmar que “*para determinar si las disposiciones de un Tratado internacional tienen dicho alcance, es preciso atender al espíritu, al sistema y al tenor literal de aquellas*”. Aplicando tales criterios al supuesto concreto constituido por la CE, y teniendo en consideración que el proceso de integración no sólo contempla a los Gobiernos, sino también a los pueblos, el Tribunal reconoció que “*la Comunidad constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional [...] cuyos sujetos son, no solo los Estados miembros, sino también sus nacionales*”.

El análisis que la doctrina científica ha realizado de la Sentencia VAN GEND & LOOS ha permitido delimitar el contenido del principio de efecto directo en el ordenamiento jurídico comunitario. Así, la profesora MANGAS MARTÍN³³ entiende que la afirmación de la eficacia directa implica, en primer lugar, que las normas de los Tratados pueden producir efectos jurídicos inmediatos, por sí mismas, sin precisar de normas nacionales para su aplicación o sin que éstas sean un obstáculo para su

³² STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto VAN GEND & LOOS, 26/62.

³³ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5ª edición, Tecnos, Madrid, 2005, pág. 394 y ss.

aplicación. En segundo lugar, significaría que los particulares pueden hacer valer ante los poderes públicos nacionales³⁴ e incluso, en determinadas circunstancias, ante otros sujetos particulares³⁵ los derechos que se deriven de las normas comunitarias, debiendo dichos poderes asegurar el respeto a las obligaciones asumidas por los Estados en los Tratados así como proteger los derechos individuales.

A partir de la construcción jurisprudencial iniciada en la Sentencia VAN GEND & LOOS, el TJCE ha reconocido efecto directo no sólo a las disposiciones normativas que expresamente preveían tal posibilidad, sino que, independientemente de la fuente de la que emanen, lo ha afirmado respecto de cualquier norma comunitaria que establezca obligaciones claras e incondicionales, no dejando margen de apreciación discrecional a los órganos internos de los Estados miembros ni a las Instituciones comunitarias.

III.2.1.2. El principio de primacía.

Por lo que respecta al *principio de primacía*, el mismo constituye una exigencia fundamental de todo ordenamiento de integración que permite resolver los eventuales conflictos que se pudieran plantear entre las normas internas de los Estados y el ordenamiento jurídico propio de la Organización de la que forman parte. En el ámbito comunitario, la primacía de su ordenamiento jurídico sobre el Derecho nacional de los Estados miembros se ha construido a partir de la jurisprudencia emanada del TJCE en el asunto COSTA vs ENEL, en el que partiendo de la constatación de una de las consecuencias fundamentales derivadas del TCE, la ya mencionada creación de un ordenamiento jurídico que se integra en el sistema normativo de los Estados y vincula a sus órganos jurisdiccionales, se han afirmado los argumentos que permiten hablar de primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno³⁶.

³⁴ Estaríamos ante el denominado *efecto directo vertical*.

³⁵ Se trataría del denominado *efecto directo horizontal*, admitido, entre otras, en la STJCE de 12 de diciembre de 1974, asunto WALRAVE vs. UCI, 36/74.

³⁶ Los estudios doctrinales que analizan la citada sentencia coinciden, en lo esencial, en la identificación de los argumentos que permiten hablar de primacía del Derecho comunitario, produciéndose únicamente divergencias de carácter expositivo. Sobre el particular pueden consultarse, entre otras, las obras de LOUIS, J. V.: *El ordenamiento jurídico comunitario*, 5ª edición, Oficina de Publicaciones

El primero de ellos estaría constituido por las especiales características que presenta la CE, al proceder sus poderes de una atribución de competencias llevada a cabo por los Estados que implica una limitación definitiva de su soberanía en favor del ordenamiento jurídico comunitario, limitación que es idéntica para todos los Estados miembros, razón que justifica que ninguno de ellos pueda, posteriormente, modificar el alcance y contenido de ese Derecho.

En segundo lugar, la primacía del Derecho comunitario está confirmada por el carácter obligatorio que revisten las normas de derecho derivado, tal como se contempla expresamente en el artículo 249 TCE³⁷.

Otro argumento lo encontraríamos en el compromiso de cooperación leal establecido en el artículo 10 TCE, que impone a todos los Estados miembros la obligación de abstenerse de adoptar cualquier medida susceptible de poner en peligro la realización de los objetivos comunitarios, mientras que la última de las razones que fundamentan la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional interno residiría en la voluntad manifestada por los Estados miembros de aceptar la aplicación del Tratado y del Derecho derivado sin que se puedan producir situaciones de discriminación basadas en la nacionalidad de los particulares.

Las consecuencias que emanan de la afirmación de todos estos argumentos no pueden ser expresadas de una forma más clara a la utilizada por el propio TJCE cuando señala que “[...] *al Derecho creado por el Tratado, nacido de una fuente autónoma, no se puede oponer, en razón de su específica naturaleza original, una norma interna, cualquiera que sea ésta, ante los órganos jurisdiccionales, sin que al mismo tiempo aquél pierda su carácter comunitario y se ponga en tela de juicio la base jurídica misma de la Comunidad*”.

Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1995, pág. 179 y ss.; RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 654 y ss.; DÍEZ MORENO, F.: *Manual de Derecho de la Unión Europea*, 3ª edición, Thomson – Civitas, Madrid, 2005, pág. 264 y ss.; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 425 y ss.

³⁷ En defecto de mención expresa en sentido contrario, todas las referencias al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea que se realizan en este trabajo lo son a su versión consolidada, aparecida en el DOUE nº C 325 de 24 de diciembre de 2002.

Las conclusiones que deben colegirse de esta construcción jurisprudencial del principio de primacía son, a nuestro parecer, evidentes. La primera de ellas vendría a postular que la justificación de la primacía del Derecho comunitario no debe buscarse en las normas constitucionales de los países que conforman la Comunidad, sino que, como bien señala J. V. LOUIS³⁸, es el propio Tratado Constitutivo el que, en virtud de su “naturaleza específica original”, fundamenta la primacía del ordenamiento jurídico comunitario.

En segundo lugar, la primacía del Derecho comunitario ha sido afirmada en términos absolutos e incondicionales, independientemente del rango que presenten las normas internas contradictorias, esto es, incluso frente a las normas de rango constitucional³⁹, pues surge de una voluntad común de los Estados, manifestada en el Tratado Constitutivo, que debe prevalecer sobre las voluntades particulares de cada uno de ellos.

En tercer y último lugar, los encargados de velar por el cumplimiento del principio de primacía del ordenamiento jurídico comunitario son los propios órganos jurisdiccionales internos de los Estados miembros, que deberán proceder a la *exclusión* o *inaplicación* de toda norma nacional incompatible con el Derecho comunitario, facultad que es conferida a tales órganos por el propio ordenamiento comunitario como modo de garantizar su propia aplicación íntegra.

Esta conclusión, que se podía deducir de la Sentencia COSTA vs ENEL, es afirmada de manera expresa en la Sentencia SIMMENTHAL⁴⁰, que llegó a sostener

³⁸ LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 181.

³⁹ Afirmación ésta que no es, ni mucho menos, pacífica en la doctrina. Algunos autores, entre ellos MANGAS MARTÍN (MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 430), sostienen que no cabe hablar ni de superioridad ni de la existencia de auténticos conflictos entre normas comunitarias y constitucionales, pues cada una de ellas se aplican plenamente en su ámbito competencial. Otros, entre ellos RODRÍGUEZ IGLESIAS y LÓPEZ ESCUDERO (“Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 656) sostienen que el conflicto radical entre normas constitucionales y comunitarias es un conflicto insuperable, aunque meramente hipotético. Sea como fuere, lo que parece claro es que, tanto la práctica comunitaria como la de los propios Estados miembros admiten la primacía del Derecho comunitario, afirmación a la que quizá pueda coadyuvar de una manera definitiva la traslación expresa de la jurisprudencia comunitaria al artículo I-6 de la futura Constitución Europea.

⁴⁰ STJCE de 9 de marzo de 1978, asunto SIMMENTHAL, 106/77, en la que se afirma que “[...] todo juez nacional, ante el que se recurre en el marco de su competencia, tiene la obligación de aplicar

que la vigencia de la norma comunitaria impediría la formación válida de nuevos actos incompatibles con las normas comunitarias, afirmación que, calificada de excesiva por unos⁴¹ o limitada a las circunstancias concretas del caso por otros⁴², ha sido objeto de rectificación por el propio TJCE que, en su Sentencia IN.CO.GE.'90 Srl.⁴³, ha matizado que no puede deducirse que la incompatibilidad con el Derecho comunitario de una norma de Derecho nacional posterior produzca el efecto de determinar la inexistencia de ésta.

La referencia a los órganos jurisdiccionales nacionales como garantes de la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno no implica que éstos sean los únicos obligados a actuar en virtud del meritado principio. La primacía del Derecho comunitario se impone frente a todos los poderes de los Estados miembros, que, en virtud del principio de cooperación leal manifestado por el artículo 10 TCE, deberán articular todas aquellas medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del Derecho comunitario, incluida la eliminación de las normas internas contrarias a aquél, so pena de incurrir en responsabilidad derivada de su incumplimiento⁴⁴.

III.2.1.3. El principio de atribución de competencias.

Los principios basilares del ordenamiento jurídico comunitario, a los que acabamos de referirnos son, a su vez, consecuencia lógica de la afirmación del *principio de atribución de competencias*, que en cierta medida se erige como fundamento y límite de la acción comunitaria. En efecto, como señala J. V. LOUIS⁴⁵

íntegramente el Derecho Comunitario y de proteger los derechos que este confiere a los particulares, dejando sin aplicación toda disposición eventualmente contraria de la ley nacional, ya sea ésta anterior o posterior a la norma comunitaria”.

⁴¹ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 428.

⁴² RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 655.

⁴³ STJCE de 22 de octubre de 1998, asunto IN.CO.GE.'Srl., C-10/97 y C-22/97.

⁴⁴ La STJCE de 15 de octubre de 1986 (asunto Comisión contra Italia, 168/85) fue bastante clara a este respecto, afirmando que, independientemente de la adopción de una práctica administrativa en virtud de la cual se da cumplimiento al Derecho comunitario, el mantenimiento en vigor por parte de un Estado miembro de una norma interna contraria al Tratado crea una situación de incerteza en los interesados sobre la aplicabilidad del Derecho comunitario, razón que justifica que el mantenimiento en vigor de esa norma constituya una vulneración de las obligaciones impuestas por el Tratado.

⁴⁵ LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 20.

haciéndose eco de una Decisión del Tribunal Constitucional alemán de 9 de junio de 1971, la legitimidad de la delegación de competencias implica necesariamente el reconocimiento de los efectos de los actos adoptados por el nuevo titular del poder, de tal forma que estos actos tengan un efecto directo en el Derecho interno y prevalezcan sobre el Derecho nacional contrario.

Los límites a la actuación comunitaria estarán constituidos, en consecuencia, por las competencias que han sido conferidas a la Comunidad⁴⁶, tal como expresa el artículo 5 TCE, o más propiamente, por las competencias que habiéndole sido atribuidas, hayan sido efectivamente ejercitadas por sus Instituciones⁴⁷. Las dificultades surgen como consecuencia de la falta de una enumeración expresa de cuales sean tales competencias en el TCE⁴⁸, indefinición que, no obstante, ha permitido la continua adaptación de la acción comunitaria a las necesidades manifestadas en cada momento por el proceso de integración europea, sobre todo a través de la aceptación de la doctrina de los poderes implícitos.

III.2.2. Fuentes.

La consideración del sistema normativo comunitario como un auténtico ordenamiento jurídico implica, además de la presencia de unos principios de naturaleza estructural, la existencia de unas fuentes propias de producción normativa, cuyo estudio ha sido realizado partiendo de la clásica distinción entre Derecho originario y Derecho derivado, dicotomía que refleja fielmente esa doble naturaleza del ordenamiento jurídico comunitario como creación del Derecho y, a su vez, fuente creadora de Derecho.

⁴⁶ Garantía del respeto a este principio de atribución de competencias es la necesidad de motivación de los actos normativos vinculantes expresada en el artículo 253 TCE, debiendo constar la mención expresa al fundamento jurídico que atribuye competencia en el Tratado.

⁴⁷ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 118. LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 20.

⁴⁸ Aun cuando el texto de la futura Constitución Europea realiza un esfuerzo de clarificación competencial, tampoco alcanza a realizar una auténtica delimitación, llegando únicamente a distinguir entre ámbitos de competencia exclusiva, ámbitos de competencia compartida y otros ámbitos de coordinación (arts. I-13 a I-17). La ausencia de una enumeración cerrada de competencias comunitarias se manifiesta, también, al contemplarse, en el art. I-18, la autodenominada “cláusula de flexibilidad”, que coincide en esencia con el actual art. 308 TCE.

Junto a esas normas de naturaleza primaria e institucional, y al margen de consideraciones acerca de su auténtico carácter de fuentes del Derecho comunitario, un estudio que pretenda reflejar mínimamente la complejidad del ordenamiento jurídico comunitario no puede obviar la función que en éste pueden desempeñar fuentes clásicas del Derecho internacional, del mismo modo que no puede sustraerse al importante papel desarrollado por el TJCE.

III.2.2.1. Derecho originario.

El Derecho originario de la Comunidad Europea se identifica con el Tratado firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 y las sucesivas modificaciones de carácter convencional operadas sobre el mismo. La singularidad del Tratado Constitutivo radica, sin lugar a dudas, en su doble naturaleza internacional y constitucional pues, tal como señalara MIAJA⁴⁹, si por su génesis y forma se encuadran dentro del Derecho internacional, atendiendo a su contenido poseen el valor de documentos constitucionales de un orden jurídico nuevo.

En efecto, el Tratado Constitutivo participa de la naturaleza propia de cualquier acuerdo internacional en el sentido más amplio en el que tal expresión es utilizada por el Derecho internacional, creando derechos y obligaciones recíprocas entre los Estados contratantes. Manifestaciones de tal naturaleza son, entre otras, la aplicación al mismo de los criterios interpretativos y del régimen jurídico general establecido por las Convenciones de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 y 1986, cuyo máximo exponente es la necesidad de cerrar toda reforma del Tratado Constitutivo mediante la conclusión de un nuevo acuerdo internacional.

No obstante, si bien en su formación presenta los caracteres propios de un acuerdo internacional, una vez que la Comunidad queda definitivamente constituida, el Tratado asume el papel de norma fundamental del ordenamiento comunitario al establecer los principios por los que deberá regirse su actuación, objetivos fundamentales, estructura institucional de la Comunidad y competencias que corresponderá ejercer a cada uno de sus órganos. Es este contenido sustancial, similar

⁴⁹ MIAJA DE LA MUELA, A.: “La primacía sobre los ordenamientos jurídicos internos del Derecho internacional y del Derecho comunitario europeo”, *RIE*, núm. 1, 1974, pág. 1003.

al contemplado por las normas fundamentales de origen interno, el que ha propiciado que se hable del valor constitucional que para el Derecho comunitario reviste el Tratado Constitutivo, hasta el punto de ser reconocido como “*la carta constitucional de una Comunidad de Derecho*” por el propio TJCE⁵⁰.

El carácter constitucional de las normas originarias se fundamenta, esencialmente, en la fuerza activa y pasiva inherente a las mismas⁵¹, que se traduce, respectivamente, en su aptitud para determinar el contenido del resto de normas comunitarias⁵² y en la resistencia frente a las posibles modificaciones de su contenido que se pretendieran llevar a cabo a través de normas derivadas, resistencia manifestada, además, en la imposibilidad de interponer recurso alguno contra las disposiciones integrantes del Tratado Constitutivo⁵³.

Si observamos detenidamente los argumentos utilizados para justificar el carácter constitucional del Derecho comunitario originario, llegaremos a la conclusión de que éstos no son sino manifestaciones de un mismo fenómeno: el superior rango jerárquico de las normas originarias. Esta superioridad jerárquica, que nunca ha sido afirmada de manera expresa en el Tratado Constitutivo, puede inferirse de la norma de alcance general contenida en el artículo 5 TCE⁵⁴, del hecho de que el Tratado contenga normas instrumentales sobre la producción jurídica ulterior que atribuyen validez y eficacia a los actos de las Instituciones⁵⁵ o de las competencias atribuidas al TJCE en materia de control de la legalidad comunitaria, cuyo sistema de recursos está

⁵⁰ Dictamen del TJCE de 14 de diciembre de 1991, 1/91.

⁵¹ Vid. CICCIRIELLO, M^a C.: *La Comunità Europea e i suoi principi giuridici (Lezioni di Diritto Comunitario)*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2004, pág. 103.

⁵² Convirtiéndose, tal como afirma GARZÓN CLARIANA, en el canon supremo de validez de las reglas jurídicas emanadas de las otras fuentes del Derecho Comunitario. GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 31.

⁵³ GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 31.

⁵⁴ Según LIÑÁN NOGUERAS en este artículo, al sujetar el ejercicio de las competencias de las Instituciones a las condiciones y fines previstos en las normas constitutivas, somete la competencia normativa a las mismas condiciones y fines. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 343.

⁵⁵ En este sentido, CICCIRIELLO destaca la importancia del artículo 249 TCE. CICCIRIELLO, M^a C.: *La Comunità...*, op. cit., pág. 104.

concebido, directa o indirectamente, para garantizar la supremacía del Derecho originario⁵⁶.

Afirmado el carácter constitucional y la superior jerarquía del Derecho comunitario primario sobre el resto de normas que componen su ordenamiento jurídico, debe también destacarse la existencia de normas originarias dotadas de eficacia directa, siendo la Sentencia VAN GEND & LOOS la primera que afirmó el efecto directo de un artículo del Tratado relativo a la libre circulación de mercancías⁵⁷, reconociéndose por el TJCE, a partir de esta sentencia, la capacidad de producir efectos directos a un gran número de normas originarias⁵⁸.

Desde luego, el hecho de que la primera norma originaria a la que se reconoce eficacia directa sea un precepto dirigido a garantizar una de las cuatro grandes libertades comunitarias no puede ser calificado como una circunstancia casual ni aislada, sino que, más bien, pone de manifiesto el papel central que aquéllas ocupan en la regulación material contenida en el Tratado Constitutivo, así como la necesidad de, cuando menos, hacer una somera referencia a las mismas antes de concluir este apartado.

Como afirma CARMINI⁵⁹, con los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas, y de manera particular, con el TCE, en virtud del carácter general que éste presenta, los Estados pretendían constituir un “mercado común” en el que todos los factores productivos gozaran de absoluta libertad de circulación. La

⁵⁶ Así lo afirman, entre otros, LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., págs. 101 y 103; RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 641; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., págs. 69 y 343.

⁵⁷ Concretamente, como afirma MARTÍNEZ LAGE, se trataba del antiguo artículo 12 (actual artículo 25 TCE), en el que se prohíbe el establecimiento de derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros. Vid. MARTÍNEZ LAGE, S.: “La contribución de la jurisprudencia a la realización de la libre circulación de mercancías: la eliminación de las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 712.

⁵⁸ A título de mero ejemplo, pueden verse enumeraciones, más o menos completas, de normas originarias dotadas de efecto directo en LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 145 y ss.; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 396; DÍEZ MORENO, F.: *Manual de Derecho...*, op. cit., pág. 260 y 261.

⁵⁹ CARMINI, S.: *Il Diritto Tributario Comunitario e la sua attuazione in Italia*, 2ª edición, Cedam, Padova, 2002, pág. 3.

indefinición de la expresión inicialmente utilizada fue subsanada por la labor interpretativa del TJCE⁶⁰ y, finalmente, por la labor del legislador comunitario, que en el Tratado de Maastricht proporcionó la noción de “mercado interior”, afirmando que por tal debe entenderse aquel espacio sin fronteras internas en el cual está asegurada la libre circulación de las mercancías, de las personas, de los servicios y de los capitales⁶¹.

Así pues, consideradas como un factor esencial en el proceso de creación del mercado interior, las libertades comunitarias conforman uno de los contenidos materiales más importantes del Derecho originario, si bien entendemos que no agotan su relevancia con la interpretación meramente económica que, hasta el momento, se ha realizado de las mismas. Muy al contrario, estas libertades están llamadas a desarrollar un importante papel en el proceso de transición, “[...] *del mercado al ordenamiento jurídico, de una fase inspirada por finalidades económicas a una posterior caracterizada por una organización política y por unos principios jurídicamente justificados*”, evocado por el profesor DI PIETRO⁶².

III.2.2.2. Derecho derivado.

Si, como expone J. V. LOUIS⁶³, el rasgo más característico de los tratados de integración es la misión que confían a las instituciones de alcanzar sus objetivos dotándolas de un conjunto completo de instrumentos jurídicos, no es de extrañar la importancia que en el sistema normativo de la CE se ha atribuido al denominado “Derecho derivado”, entendido como conjunto de actos adoptados por las Instituciones comunitarias para la consecución de los fines expresados por el TCE, del que también se derivan sus efectos y límites.

⁶⁰ En concreto, señala DAMIANI que el TJCE especificó cómo el Mercado Único aspiraba a la eliminación de cualquier obstáculo impuesto a los intercambios comunitarios, intentando unir los mercados nacionales en un mercado único que fuera lo más parecido posible a un auténtico y propio mercado interior. DAMIANI, M.: *Libertà europea e imposizione fiscale (per una convivenza senza distorsioni)*, Giuffrè, Milano, 2004, págs. 13 y 14.

⁶¹ Vid. DAMIANI, M.: *Libertà europea...*, op. cit., pág. 14.

⁶² DI PIETRO, A.: “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, *REDF*, núm. 116, 2002, pág. 576.

⁶³ LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 29.

Según TESAURO⁶⁴, la expresión “Derecho derivado” recoge, de un lado, la naturaleza de su origen comunitario, y no convencional, del todo ajena a los procedimientos nacionales de formación de las normas, y de otro, su fuerza derivada de la norma constitutiva, en tanto los actos que conforman el mismo son adoptados para la plena realización de lo dispuesto en el Tratado Constitutivo. No es por tanto de extrañar, que GARZÓN CLARIANA⁶⁵ haya señalado lo inapropiada que resulta la utilización de la expresión “Derecho derivado” en un sentido amplio que comprenda también las reglas jurídicas de origen internacional, pues éstas se establecen en actos cuya validez y efectos no “derivan” del Tratado Comunitario, que se limita a contemplar su acogida en el ordenamiento jurídico de la Comunidad⁶⁶.

La primera clasificación utilizada para hablar de los actos comunitarios es aquella que distingue entre *actos típicos o atípicos*, según los mismos se correspondan o no con las categorías definidas en el TCE. Dentro de los primeros, mencionados en el artículo 249 TCE, se establece la distinción sustancial entre *actos vinculantes o no vinculantes*, atendiendo a los efectos que los mismos despliegan respecto de sus destinatarios, pero sin que tal clasificación permita establecer claramente una jerarquía formal entre todos ellos.

El primero de los actos normativos vinculantes mencionados en el artículo 249 TCE es el *Reglamento*, que ha sido unánimemente calificado como la forma más completa de normativa comunitaria⁶⁷, caracterizándose por la presencia en el mismo de tres aspectos fundamentales. En primer lugar, el reglamento tiene alcance general, no estando individualizados sus destinatarios sino por la mención, de forma abstracta y global, a determinadas circunstancias de hecho que permiten la identificación de tales sujetos, distinguiéndose así de la Decisión.

⁶⁴ TESAURO, G.: *Diritto Comunitario*, 4ª ed., Cedam, Padova, 2005, pág. 135.

⁶⁵ GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 35.

⁶⁶ Razón que justifica que, más adelante, dediquemos un apartado diferenciado a aquellas normas que presentan como característica común un elemento de internacionalidad, pues su naturaleza no es comunitaria, sino internacional, y su cauce de producción jurídica es puramente convencional.

⁶⁷ Vid., per omnia, GAJA, G.: *Introduzione al Diritto Comunitario*, Editori Laterza, Roma, 2003, pág. 108.

En segundo lugar, el Reglamento es obligatorio en todos sus elementos, tanto para los Estados miembros como para sus particulares⁶⁸, razón que justifica que se niegue a aquellos Estados la posibilidad de formular cualquier tipo de oposición o reserva que pueda restarle eficacia⁶⁹ y fundamenta la presunción de validez de que goza el Reglamento desde el mismo momento de su aprobación⁷⁰. Por último, el Reglamento resulta directamente aplicable en todos los Estados miembros desde el mismo momento en el que, tras haber sido publicado, entra en vigor, siendo sus disposiciones invocables ante las autoridades administrativas y jurisdiccionales estatales, sin necesidad de interposición alguna del poder normativo estatal, que además debe abstenerse de cualquier actuación contraria a la inmediata efectividad del Reglamento.

Tras el Reglamento, el artículo 249 TCE se refiere a la *Directiva*, señalando que la misma “[...] *obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios*”. Así pues, los destinatarios de este acto normativo vinculante pueden ser uno, varios o todos los Estados miembros, que se verán obligados desde el momento en que la misma les sea notificada, y dentro de un lapso temporal establecido en la propia norma, a alcanzar un determinado resultado, gozando para ello de un margen de discrecionalidad en la elección de la forma y medios a través de los cuales alcanzarlo que será mayor o menor en función del grado de concreción presente en la propia Directiva.

Transcurrido el periodo de transposición de la Directiva sin que el Estado destinatario de la misma haya procedido a su adaptación interna, o bien lo haya hecho de una forma insuficiente, pueden derivarse dos consecuencias, que encuentran su fundamento en la obligación incumplida por el Estado y en la imposibilidad, por parte del mismo, de impedir a los particulares que puedan disfrutar de las ventajas que se deducen de esa Directiva basándose en su propio incumplimiento. Así, se puede afirmar el efecto directo vertical de las disposiciones de la Directiva cuyo contenido sea suficientemente preciso e incondicional, pudiendo el particular invocarlas frente a

⁶⁸ Goza, en consecuencia, de un efecto directo tanto vertical como horizontal.

⁶⁹ TESAURO, G.: *Diritto...*, op. cit., pág. 138.

⁷⁰ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 364.

cualquier disposición nacional que no sea conforme a las mismas o alegando la necesidad de hacer valer los derechos que de las mismas se infieren⁷¹.

En caso de que no se pudiera afirmar el efecto directo de las disposiciones de la Directiva, el particular podría exigir al Estado incumplidor una indemnización por los perjuicios que para el mismo pudieran derivarse de la falta de transposición, tal como se afirmó en la Sentencia FRANCOVICH⁷².

La enumeración de los actos típicos vinculantes realizada en el artículo 249 TCE se cierra con la *Decisión*, que será obligatoria en todos sus elementos para sus destinatarios, que pueden ser Estados o sujetos particulares, a los que vinculará desde el mismo momento de su notificación. La delimitación de la naturaleza de este acto ha sido objeto de discusión en la doctrina, que se ha debatido entre quienes lo consideran un mero acto individual o administrativo⁷³ y aquellos otros que, sin negar tal carácter cuando la Decisión se dirige a un particular, entienden que no reviste la naturaleza de acto administrativo cuando el destinatario es uno o varios Estados⁷⁴, pues en este caso pueden influir en el patrimonio jurídico de los particulares sometidos a su jurisdicción.

⁷¹ Así lo ha manifestado repetidamente el TJCE en una jurisprudencia que, salvado el exceso cometido en la Sentencia de 13 de noviembre de 1990 relativa al asunto MARLEASING (C-106/89), puede considerarse como consolidada. Sobre el particular son interesantes los estudios jurisprudenciales realizados en MANGAS MARTÍN, A.: “Las relaciones entre el Derecho Comunitario y el Derecho interno de los Estados miembros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 79 y ss, así como en GAJA, G.: *Introduzione...*, op. cit., pág. 113 y ss.

⁷² STJCE de 19 de noviembre de 1991, FRANCOVICH y otros vs. República italiana, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90. En sus fundamentos jurídicos trigésimo segundo y trigésimo tercero se realizan una serie de afirmaciones que, por su importancia, consideramos necesario transcribir, así, el TJCE señaló que “ [...] la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro. La posibilidad de reparación a cargo del Estado miembro es particularmente indispensable cuando, como ocurre en el presente asunto, la plena eficacia de las normas comunitarias está supeditada a la condición de una acción por parte del Estado y, por consiguiente, los particulares no pueden, a falta de tal acción, invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos que les reconoce el Derecho comunitario”.

⁷³ En este sentido, LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 116; TESAURO, G.: *Diritto...*, op. cit., pág. 139; CICCIRIELLO, M^a C.: *La Comunità...*, op. cit., pág. 113.

⁷⁴ Vid. GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., págs. 37 y 38; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 372 y ss.

Ciertamente, como bien apunta GAJA⁷⁵, la respuesta elaborada por el TJCE a la cuestión del posible efecto directo de las Decisiones favorece la consideración de la misma como acto normativo, indicando, en su Sentencia GRAD⁷⁶, que la eficacia del acto quedaría restringida si los particulares no pudieran hacer valer en juicio su eficacia frente al Estado destinatario y si los jueces no pudieran tomar en consideración la Decisión como norma de Derecho Comunitario. En consecuencia, al afirmar el efecto directo vertical de la Decisión que cumpla los requisitos más arriba enunciados al hablar de la Directiva, se afirma indirectamente su carácter normativo.

En último lugar, el artículo 249 TCE se refiere a los actos normativos no vinculantes, esto es, a las *Recomendaciones* y *Dictámenes*, que si bien no son fácilmente distinguibles, han sido objeto de caracterización por parte de la doctrina, que ha considerado que el primero de los actos mencionados normalmente invita a seguir una determinada conducta o a modificar una situación o comportamiento, mientras que en el Dictamen se expresaría una opinión sobre un determinado asunto.

Aún cuando carecen de obligatoriedad, ello no significa que de estos actos no se puedan derivar determinados efectos jurídicos, y así, por ejemplo, se ha destacado el valor que la Recomendación puede adquirir al desarrollar la labor interpretativa, bien de otro acto comunitario, bien de la normativa interna de un Estado miembro que haya adecuado su conducta al mismo, así como constituir causa eximente de la ilicitud del comportamiento de un Estado que, por adoptar voluntariamente la Recomendación comunitaria, vulnere una obligación en sus relaciones con otro Estado miembro. Respecto del Dictamen, puede destacarse el carácter preceptivo que el mismo presenta en determinadas ocasiones, como sucede con aquél que corresponde emitir al Parlamento con carácter previo a la conclusión por el Consejo de un acuerdo internacional, tal como se especifica en el artículo 300.3 TCE.

Junto a estos actos expresamente mencionados en el artículo 249 TCE, existen una serie de actos, algunos previstos en determinadas disposiciones particulares de la norma originaria, otros adoptados por los órganos comunitarios para el ejercicio

⁷⁵ GAJA, G.: *Introduzione...*, op. cit., págs. 111 y 112.

⁷⁶ STJCE de 6 de octubre de 1970, asunto GRAD, 9/70.

de las competencias atribuidas, explícita o implícitamente, por el Tratado sin especificar la forma en la que deben hacerlo, que reciben la denominación de “atípicos”. Caracterizados como actos normativos dotados de diversa intensidad o, en otras ocasiones, como meras tomas de posición de carácter político, lo cierto es que no se puede negar su continua proliferación en el ámbito comunitario⁷⁷.

III.2.2.3. Derecho Internacional.

Afirmado el origen internacional de la Comunidad Europea y, consecuentemente, su participación en la sociedad internacional como sujeto capaz de asumir derechos y obligaciones de igual naturaleza, su vinculación a las reglas que son propias a tal sociedad no necesita de una ulterior justificación. No obstante, esta constatación no debe suponer la negación de la naturaleza problemática que presentan las normas internacionales en su relación con el ordenamiento jurídico comunitario, aspecto que deriva de la consideración de este sistema normativo como un ordenamiento jurídico dotado de unas características propias y diferenciadoras respecto del ordenamiento internacional tradicional.

Dejando al margen los problemas relativos a la posición jerárquica que deban ocupar las normas internacionales en el ordenamiento jurídico comunitario⁷⁸, y tomando como referencia la afirmación realizada por GARZÓN CLARIANA⁷⁹, en el sentido de que “[...] sólo pueden formar parte integrante del Derecho comunitario las reglas internacionales que crean derechos y obligaciones para la Comunidad”, nos limitaremos aquí a constatar la recepción dentro del mismo de las fuentes de producción normativa clásicas del Derecho internacional.

⁷⁷ Son ejemplos de estos actos atípicos las decisiones del Consejo, resoluciones, reglamentos internos, posiciones comunes, programas generales, libros verdes, etc.

⁷⁸ Cuestión sumamente compleja que intentaremos analizar en otro lugar al referirnos a la relación entre Derecho comunitario y Derecho internacional, poniendo especial énfasis en las normas de naturaleza convencional.

⁷⁹ GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 45.

Aún cuando en el TCE no existe ninguna norma de sumisión, tanto la jurisprudencia del TJCE⁸⁰ como la doctrina científica⁸¹ han afirmado el sometimiento de la Comunidad Europea al Derecho internacional general. Como ya dijimos en otro lugar al hablar de las relaciones entre el Derecho internacional y el Derecho interno de los Estados, el fundamento de la obligatoriedad de las normas internacionales no debe buscarse en una determinada disposición que así lo establezca en el ordenamiento interno de cada sujeto internacional, sino que se halla en el propio Derecho internacional, que se impone frente a todos los sujetos que integran la sociedad internacional.

También se ha admitido como parte integrante del Derecho comunitario los actos emanados de los órganos instituidos por un acuerdo internacional, al equiparar el régimen jurídico de estos actos al del acuerdo internacional del que derivan, por razón de la vinculación directa que guardan con el mismo⁸². Parecida es la solución que se propone respecto de los actos de Organizaciones intergubernamentales de las que la Comunidad forme parte⁸³.

⁸⁰ Si bien es cierto que, como señala GIANELLI, el TJCE no se ha detenido a analizar el fundamento que justifica la aplicación de normas internacionales consuetudinarias en el ordenamiento comunitario, de lo que no cabe duda, es de la aceptación de tal aplicación por el Tribunal al reconocer la vinculación de la Comunidad al Derecho internacional sin distinguir entre normas convencionales o generales. Manifestaciones de este tipo realiza en la STJCE de 12 de diciembre de 1972, INTERNATIONAL FRUIT COMPANY (conocida como Sentencia GATT), asuntos acumulados 21 a 24/72, en la STJCE de 14 de julio de 1976; KRAMER, asuntos acumulados 3, 4 y 6/77 o en la STJCE de 27 de septiembre de 1988, PATE DE BOIS, asuntos acumulados 89, 104, 114, 116, 117 y 125 a 129/85. Vid. GIANELLI, A.: *Unione europea e Diritto internazionale consuetudinario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004., pág. 14.

⁸¹ En este sentido, RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 652; LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 121; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 378; ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 310.

⁸² Así lo afirman tanto GARZÓN CLARIANA como ROLDÁN BARBERO, que apoyan sus argumentos en la jurisprudencia del TJCE sobre esta cuestión, cuyo máximo exponente es la STJCE de 20 de septiembre de 1990, SEVINCE, asunto C-192/89. Cfr. GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 47; ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 307.

⁸³ Cfr. GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 47; ROLDÁN

Por último, se ha admitido como fuente de instrumentación jurídica propia del Derecho comunitario el recurso a las normas de naturaleza convencional, justificándose su integración en el ordenamiento comunitario en virtud de lo dispuesto en el artículo 300.7 TCE⁸⁴, en tanto se establece que los acuerdos internacionales celebrados en las condiciones indicadas en el meritado precepto serán vinculantes para las Instituciones comunitarias y para los Estados miembros. Esta postura favorable a la integración de las normas convencionales en el Derecho comunitario no sólo cuenta con el respaldo de la norma constitutiva, sino que también ha sido defendida por la jurisprudencia del TJCE a partir de su Sentencia en el asunto HAEGEMAN⁸⁵, posición que ha sido reiterada en posteriores resoluciones de este mismo órgano jurisdiccional.

Junto a la cuestión relativa a la determinación del lugar jerárquico que les corresponda ocupar, común al conjunto de las normas internacionales a las que nos hemos referido, las normas convencionales presentan, como problemática añadida, la concerniente a la delimitación de los tratados que realmente se consideran como parte integrante del Derecho comunitario respecto de aquellos otros que no pueden considerarse como tales a pesar de mantener una especial relación con el mismo⁸⁶.

III.2.2.4. La jurisprudencia del TJCE.

Aún admitiendo la visión continental clásica sobre el valor de la jurisprudencia, en la que al precedente judicial corresponde únicamente un valor orientador, no por ello debemos dejar de destacar el carácter esencial de la función

BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 309.

⁸⁴ Entre otros, sostienen tal postura RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 652; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 380.

⁸⁵ STJCE de 30 de abril de 1974, HAEGEMAN, asunto 181/73.

⁸⁶ Delimitación que intentaremos realizar en otro lugar, como paso previo al estudio de las posibles relaciones de jerarquía que pudieran establecerse entre el Derecho internacional y el Derecho comunitario.

desarrollada por el TJCE en la articulación de un ordenamiento jurídico comunitario propio, convirtiéndose en un elemento esencial del proceso de integración europea⁸⁷.

Frente a los órganos clásicos de la jurisdicción internacional, en los que el sometimiento de cualquier cuestión a su conocimiento requiere la previa aceptación de los sujetos internacionales interesados en su resolución, el TJCE se erige como jurisdicción de naturaleza obligatoria encargada de garantizar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico comunitario a través de un completo sistema de recursos, mediante el que garantiza la legalidad de la actuación de las Instituciones comunitarias, el cumplimiento estatal de las obligaciones impuestas por el sistema normativo comunitario y la tutela de los derechos que el Derecho comunitario reconoce a los particulares.

En el desarrollo de esta labor jurisdiccional, el Tribunal ha identificado los principios estructurales del ordenamiento comunitario, tales como los mencionados principios de primacía y de efecto directo, y ha asumido una interpretación finalista del Derecho originario, esencialmente del TCE, que ha conducido a una continua delimitación expansiva del marco competencial comunitario, tratando, en muchas ocasiones, de suplir la falta de impulso político del resto de Instituciones comunitarias y de los propios Estados Miembros.

IV. La relación entre Derecho internacional y Derecho comunitario.

IV.1. Delimitación: Derecho internacional convencional y ordenamiento jurídico comunitario.

Una vez esbozados los caracteres generales de los ordenamientos jurídicos internacional y comunitario, procede referirse a las relaciones que entre los mismos pueden establecerse. Las consideraciones que sobre este particular nos disponemos a

⁸⁷ Este es, sin duda, el sentir unánime de la doctrina. Así se afirma, entre otros en GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 27; LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 56; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 453. Sobre la importancia del TJCE en el desarrollo del ordenamiento comunitario véase TIZZANO, A.: “Il ruolo della Corte di Giustizia nell’evoluzione del Diritto comunitario”, en SALERNO, F. (Coordinador): *Il ruolo del giudice internazionale nell’evoluzione del diritto internazionale e comunitario*, Cedam, Padova, 1995, pág. 175 y ss.

realizar deben partir necesariamente de la constatación de las dificultades que, tanto desde un punto de vista metodológico como sustantivo, son inherentes a la concurrencia de normas de naturaleza internacional con aquellas otras de origen comunitario, así como de la inexistencia de soluciones, de origen jurisprudencial o doctrinal, que puedan calificarse como definitivas⁸⁸.

Son estas mismas dificultades las que, unidas a la necesidad de abordar los aspectos de esta problemática que guardan una mayor relación con la materia que constituye el objeto principal de nuestro estudio⁸⁹, nos obligan a limitar nuestro análisis a las consecuencias que puedan derivarse de la interrelación entre una fuente concreta del Derecho internacional, los tratados internacionales, y las normas que componen el ordenamiento jurídico comunitario.

En este tipo de relaciones, la aparición de situaciones conflictivas no constituye un supuesto inusual, en tanto las mismas están presididas por una tensión permanente que se explica, desde un punto de vista teórico, por la concurrencia de las estructuras relacional e institucional⁹⁰ a las que obedecen, respectivamente, las normas convencionales internacionales y las comunitarias. El máximo exponente práctico de esta tensión teórica, lo constituye el supuesto relativo al acuerdo internacional suscrito entre la CE y la AELC para la creación del denominado *Espacio Económico Europeo*,

⁸⁸ La propia doctrina internacionalista admite el carácter abierto que sigue presentando esta cuestión, consecuencia, como señala VALLE GÁLVEZ, de la imprecisa delimitación de las fronteras entre Derecho internacional clásico y Derecho comunitario (VALLE GÁLVEZ, A.: “La especificidad del ordenamiento comunitario”, *RIE*, núm. 1, 1993, pág. 188), circunstancia que, añadimos nosotros, trae causa del carácter abierto del propio proceso de integración europea. Incluso hay quien ha afirmado que la sistematización de las relaciones entre Derecho internacional y Derecho comunitario constituye “[...] un objetivo inalcanzable en sus últimas consecuencias”. En este sentido, ROLDÁN BARBERO, J.: “Una revisión del artículo 234 del TCE: la Sentencia *Levy* dictada por el TJCE el 2 de agosto de 1993”, *RIE*, núm. 3, 1994, pág. 496.

⁸⁹ En un estudio, como pretende ser éste, principalmente referido a la problemática de la doble imposición internacional desde una perspectiva comunitaria, no cabe duda del importante papel que corresponderá a las soluciones que, con carácter general, se hayan aportado en la materia concerniente a las relaciones entre normas internacionales de naturaleza convencional y normas comunitarias, en tanto la eliminación de la doble imposición tradicionalmente se ha articulado a través de la celebración de acuerdos internacionales. Menor importancia reviste, en consecuencia, este análisis cuando va referido a normas de naturaleza consuetudinaria, razón por la que no trataremos tal cuestión, sin perjuicio de remitir para su estudio, entre otras, a la obra de GIANELLI, A.: *Unione europea e Diritto internazionale consuetudinario*, anteriormente citada.

⁹⁰ Estructuras teóricas a las que ya nos hemos referido en otro lugar de este mismo trabajo al hablar de la dimensión formal del Derecho internacional, concretamente, en el apartado II.2 de este mismo capítulo.

donde se establecía un régimen de libertades económicas similar al de la propia Comunidad a través de un instrumento internacional que, en modo alguno, implicaba la cesión de competencias soberanas por parte de los Estados que conformaban la AELC a los órganos institucionales de la Comunidad, especialmente, al TJCE⁹¹.

Las consideraciones que hemos realizado hasta el momento ponen de manifiesto que, como afirma VALLE GÁLVEZ, “[a]l sistema jurídico comunitario resulta difícil hacerlo convivir en un mismo recinto jurídico con ordenamientos basados en principios diferentes”⁹². En nuestra opinión, las soluciones que se pretendan aportar con vistas a una articulación coherente de estas relaciones entre ordenamientos que responden a principios diferentes, deberán tomar como referencia el reparto competencial establecido entre CE y Estados miembros, pues es este mismo el que finalmente determina el nivel de interacción que pueda existir entre las normas internacionales y las comunitarias.

En consecuencia, consideramos oportuno analizar las relaciones más arriba referidas distinguiendo aquellos acuerdos internacionales que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario de aquellos otros que, sin estar integrados en el mismo, pueden concurrir, en determinados supuestos, con normas de naturaleza comunitaria. La distinción, a nuestro entender, no es baladí, pues de tal caracterización deriva el régimen jurídico aplicable al acuerdo internacional en cuestión, determinando, de igual manera, las relaciones que el mismo pueda mantener con el ordenamiento comunitario⁹³.

IV.1.1. Las competencias exteriores de la Comunidad Europea.

En el desarrollo de esta labor de delimitación de los tratados internacionales que se hallan integrados en el ordenamiento comunitario debemos tomar como

⁹¹ Estamos, en definitiva, en presencia de una colisión entre los principios de soberanía y cooperación que, en esta ocasión, se puso de manifiesto por el diseño jurisdiccional establecido en el precitado acuerdo internacional, incompatible con los objetivos comunitarios expresados en el TCE, cuya consecución podría peligrar al no garantizarse con tal acuerdo la homogeneidad en la aplicación e interpretación de la normativa comunitaria, tal y como puso de manifiesto el TJCE en su Dictamen 1/91.

⁹² VALLE GÁLVEZ, A.: “La especificidad...”, op. cit., pág. 188.

⁹³ En este sentido vid. FOIS, P.: *Gli accordi degli stati membri delle Comunità Europee*, Giuffrè, Milano, 1968, pág. 12.

principio rector la afirmación realizada al hablar del Derecho internacional como una de las fuentes del Derecho comunitario, en el sentido de que sólo pueden formar parte del mismo aquellas normas internacionales que creen derechos y obligaciones para la CE. Si conectamos tal afirmación con la naturaleza secundaria y funcional que corresponde a la Comunidad, su limitación, en la asunción de derechos y obligaciones, al marco competencial derivado de su propio Tratado Constitutivo es una consecuencia lógica que deriva de su propia naturaleza⁹⁴.

En definitiva, con estas afirmaciones tan sólo pretendemos indicar que la CE goza de competencias limitadas en el ámbito externo, y que, como certeramente indica el profesor GARZÓN CLARIANA⁹⁵ “[l]a existencia de una competencia de la Comunidad constituye, pues, un presupuesto para que ésta pueda quedar vinculada por una regla internacional, y por ende, también para que una regla de este origen pueda ser recibida en el ordenamiento jurídico comunitario”. Así pues, la labor de delimitación de los tratados internacionales que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario deberá tomar, como referencia inexcusable, las competencias de que goza la Comunidad, pues éstas constituyen un requisito necesario para la integración de los tratados internacionales en el ordenamiento comunitario, remitiéndonos a una problemática no menos compleja, como es la relativa a la determinación de las competencias exteriores que correspondan a la CE.

Al intentar trazar las competencias exteriores que corresponden a la CE, la doctrina científica pareció dividirse, en un primer momento, entre quienes afirmaron el *principio de atribución de competencias* y quienes admitían el paralelismo entre competencias internas y externas en base al principio *in foro interno, in foro externo*⁹⁶.

⁹⁴ Entendemos que así se desprende de las consideraciones realizadas por el TJCE en su Sentencia KRAMER. En ella, al sostener que la sujeción de la CE en el desarrollo de su actividad exterior a los mismos límites impuestos a los Estados es consecuencia de la asunción de competencias estatales por parte de la Comunidad, está afirmando que es la propia atribución de competencias realizada en favor de la Comunidad, en una determinada materia, la que justifica su desarrollo convencional de cara al exterior.

⁹⁵ GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 46.

⁹⁶ En el año 1968, FOIS identifica como principal representante del sector doctrinal favorable al principio de atribución de competencias a PESCATORE, mientras que la doctrina del paralelismo sería principalmente sostenida por REUTER. Cfr. FOIS, P.: *Gli accordi...*, op. cit., págs. 10 y 11.

La evolución jurisprudencial que sobre esta materia ha operado el TJCE, fundamentalmente en la década de los años setenta, nos lleva a considerar que se trata de una división doctrinal que ha sido ampliamente superada en la práctica por la jurisprudencia de aquel órgano jurisdiccional, hasta el punto de considerar que tal contradicción no subsiste en la actualidad, admitiéndose la validez de ambos principios⁹⁷.

En consecuencia, frente a la exposición de las competencias exteriores comunitarias sobre un modelo antagónico, basado en el conflicto entre el principio de atribución de competencias y la doctrina de la correlación entre competencias internas y externas, consideramos más correcto emplear una sistematización que, como la propuesta por LIÑÁN NOGUERAS⁹⁸, hable de distintos *cauces de alimentación competencial* de la CE en la articulación de su actividad exterior. Entre los mismos se incluirían la atribución expresa de las competencias previstas en el TCE, el reconocimiento jurisprudencial de competencias mediante la aplicación de la doctrina de los poderes implícitos y la atribución de competencias mediante el mecanismo previsto en el artículo 308 TCE.

IV.1.1.1. El principio de atribución de competencias.

La admisión del primero de los cauces mencionados no suscita discusión alguna, en tanto la CE podrá desarrollar su actividad exterior mediante la suscripción de tratados internacionales en aquellas materias que consten expresamente en su norma constitutiva⁹⁹.

⁹⁷ Así pues, entendemos que las afirmaciones realizadas por ROLDÁN al hilo del Dictamen del TJCE de 10 de abril de 1992, 1/92, en el sentido de que el mismo “[...] *ha renovado la jurisprudencia emanada por el TJCE que afirma, en contra del principio de atribución expresa, el principio in foro interno, in foro externo*”, no suponen la constatación de una auténtica contradicción entre ambos principios, debiendo optar por uno en detrimento del otro, sino que se pretende dejar constancia de que, junto al principio de atribución expresa de competencias en materias exteriores, se han afirmado otros mecanismos de reconocimiento de competencias externas en favor de la Comunidad. Cfr. ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 303.

⁹⁸ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 632.

⁹⁹ Una completa enumeración de los ámbitos competenciales expresamente atribuidos a la CE en materia de relaciones exteriores puede verse en MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 634 y ss.

IV.1.1.2. La doctrina de los poderes implícitos.

Mayores problemas ha planteado la admisión del segundo de los cauces de alimentación competencial mencionados, que ha sido afirmado a través de una construcción jurisprudencial elaborada por el TJCE sobre la base del denominado paralelismo entre las competencias internas y externas de la Comunidad, paralelismo que, en palabras de ROLDÁN BARBERO, ilustra la función de la acción exterior como corolario de la acción interna¹⁰⁰.

El primer asunto del TJCE que se refiere a este tema de las competencias implícitas exteriores de la Comunidad es la sentencia AETR¹⁰¹, donde señala que la competencia externa de la CE no tiene que estar expresamente prevista en el Tratado Constitutivo para cada caso particular, pudiendo deducirse de otras disposiciones del mismo o de actos adoptados en virtud de estas disposiciones por las Instituciones comunitarias en el ámbito interno. La consecuencia que se deriva de esta actuación comunitaria de establecimiento de normas para la aplicación de una política común prevista en el TCE, es la pérdida de la facultad por parte de los Estados miembros de contraer obligaciones con terceros Estados que pudieran afectar a dichas normas, pues, a medida que se establecen estas normas comunes, sólo la Comunidad puede asumir y ejecutar los compromisos contraídos frente a terceros Estados¹⁰².

Esta doctrina enunciada en la Sentencia AETR fue ampliada en el Dictamen 1/76¹⁰³, que afirmó la competencia exterior de la Comunidad tomando como base un precepto del Tratado Constitutivo que se limitaba a atribuir a las Instituciones comunitarias una competencia interior que aún no había sido ejercitada por las mismas,

¹⁰⁰ ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 304.

¹⁰¹ STJCE de 31 de marzo de 1971, AETR, asunto 22/70.

¹⁰² Vid. fundamentos jurídicos decimosexto a decimoctavo. Estas afirmaciones fueron posteriormente reiteradas en la Sentencia KRAMER y en los Dictámenes del TJCE de 10 de abril de 1992 y 19 de marzo de 1993, 1/92 y 2/91, respectivamente.

¹⁰³ Dictamen del TJCE de 26 de abril de 1977, 1/76.

al entender que esta actuación exterior de las Instituciones era necesaria para la realización de uno de los objetivos de la Comunidad¹⁰⁴.

Las limitaciones a esta doctrina sobre las competencias exteriores implícitas de la CE han sido expresadas en los Dictámenes 1/94 y 2/94¹⁰⁵. En el primero de ellos, el TJCE afirmó que “[...] *la competencia externa exclusiva de la Comunidad no se desprende ipso facto de su facultad de dictar normas en la esfera interna [...] sólo se convierte en exclusiva en la medida en que se hayan establecido normas comunes en la esfera interna*”¹⁰⁶, declarando, así mismo, que la solución adoptada en el Dictamen 1/76 era diversa por referirse a un supuesto distinto, en tanto que en el mismo la competencia interna únicamente podía ejercitarse de manera adecuada al mismo tiempo que la competencia externa¹⁰⁷.

En el segundo de los Dictámenes mencionados, el Tribunal vuelve a realizar una interpretación restrictiva de las competencias exteriores de la Comunidad, reafirmando el sometimiento del sistema comunitario al principio de atribución de competencias y negando la posibilidad de concluir un acuerdo internacional en materia de derechos humanos por carecer la CE de competencias al respecto, competencias que, a decir del Tribunal, sólo podrían ser afirmadas a través de una modificación de su norma constitutiva.

El TJCE ha tenido ocasión de volver a manifestarse sobre la cuestión relativa a las competencias exteriores implícitas de la CE en las sentencias que constituyen el conjunto denominado “open skies”¹⁰⁸. En las mismas, el Tribunal ha

¹⁰⁴ Como indica LIÑÁN NOGUERAS, el reconocimiento de la competencia exterior queda sujeto a una doble condición: la existencia de una competencia interna dirigida a permitir la realización de uno de los objetivos del Tratado y la necesidad de una acción internacional para la consecución de dicho objetivo. Cfr. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 638.

¹⁰⁵ Dictámenes del TJCE de 15 de noviembre de 1994 y 28 de marzo de 1996, respectivamente.

¹⁰⁶ Fundamento jurídico número 77.

¹⁰⁷ Como señala DÍEZ-HOCHLEITNER, este dictamen ha sido criticado de forma casi unánime por la doctrina científica, por el carácter regresivo que representa, fundamentalmente, respecto a la anterior jurisprudencia del propio TJCE acerca del paralelismo de las competencias internas y externas de la CE. Sobre el particular véase DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición del Derecho internacional en el ordenamiento comunitario*, McGraw Hill, Madrid, 1998, pág. 105, así como los autores citados por él.

¹⁰⁸ Sobre este particular se ha manifestado en las sentencias del TJCE de 5 de noviembre de 2002, OPEN SKIES, asuntos C- 467/98 (Comisión vs. Dinamarca), C-468/98 (Comisión vs. Suecia), C-

descartado la aplicación de la doctrina elaborada en el Dictamen 1/76 para afirmar la competencia exterior de la Comunidad, pues tal doctrina, en la interpretación dada a la misma tras los dictámenes 1/94 y 2/94, supone afirmar la existencia de la competencia de la Comunidad para celebrar un acuerdo internacional, en defecto de disposiciones comunitarias internas en el ámbito de que se trate, siempre que la celebración de dicho acuerdo sea necesaria para realizar los objetivos del Tratado en el referido ámbito y no sea posible alcanzar dichos objetivos mediante la mera adopción de normas comunes autónomas, aspecto este último que no quedaba, a juicio del Tribunal, suficientemente acreditado por la Comisión¹⁰⁹.

No obstante, el TJCE si reconoció la existencia de una competencia externa exclusiva de la Comunidad como consecuencia de la adopción de actos internos, aplicando la jurisprudencia emanada en el asunto AETR¹¹⁰, aprovechando esta oportunidad para sistematizar las condiciones conforme a las cuales se entiende que la Comunidad adquiere una competencia externa sobre una determinada materia como consecuencia del ejercicio de su competencia interna sobre la misma. Según LIÑÁN NOGUERAS¹¹¹, tales supuestos se producirían en tres ocasiones:

a) Cuando las obligaciones internacionales están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las normas comunes o, en cualquier caso, dentro de un ámbito ya cubierto en gran medida por tales normas;

b) Cuando la Comunidad ha incluido en sus actos legislativos internos cláusulas relativas al trato que ha de otorgarse a los nacionales de países terceros o ha conferido expresamente a sus instituciones competencia para negociar con los países terceros;

469/98 (Comisión vs. Finlandia), C-471/98 (Comisión vs. Bélgica), C-472/98 (Comisión vs. Luxemburgo), C-475/98 (Comisión vs. Austria) y C-476/98 (Comisión vs. Alemania). También forma parte de este grupo la STJCE de 5 de noviembre de 2002, asunto C-466/98 (Comisión vs. Reino Unido), pero en ella no se ha referido al tema de las competencias exteriores implícitas de la CE.

¹⁰⁹ Así lo afirma, por ejemplo, en el fundamento jurídico quincuagésimo noveno de la sentencia dictada en el asunto C-467/98.

¹¹⁰ Vid. MARTÍN y PÉREZ DE NANCLARES, J.: “Hacia una política transatlántica de cielos abiertos”, *RDCE*, núm. 14, 2003, pág. 256 y ss.

¹¹¹ Vid. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 640.

c) Cuando la Comunidad haya llevado a cabo una armonización completa en un ámbito determinado, pues las normas comunes podrían verse afectadas si los Estados miembros conservaran libertades de negociación con los países terceros.

IV. 1.1.3. El artículo 308 TCE.

El último cauce de atribución de competencias externas que contemplamos es el previsto en el artículo 308 TCE, precepto que constituye una cláusula de cierre del sistema competencial comunitario y que permite a sus Instituciones ejercer un poder no previsto en el Tratado siempre que la consecución de los objetivos comunitarios así lo justifique¹¹². Su utilización como cauce de extensión de las competencias comunitarias externas ha sido admitida por la propia jurisprudencia comunitaria¹¹³, pudiendo constituir el fundamento jurídico, exclusivo¹¹⁴ o complementario¹¹⁵, que permite la celebración de un determinado acuerdo internacional.

El carácter subsidiario del artículo 308 TCE ha sido confirmado por la interpretación restrictiva que ha realizado del mismo el TJCE en su Sentencia 45/86¹¹⁶, donde señala que el recurso a este precepto como fundamento jurídico de un acto sólo se justifica cuando ninguna disposición del Tratado confiera a las Instituciones, de manera explícita o implícita, la competencia necesaria para adoptar dicho acto.

¹¹² Cfr. CHICHARRO LÁZARO, A.: *El principio de subsidiariedad en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2001, pág. 58.

¹¹³ Concretamente, en la Sentencia AETR. Cfr. DÍEZ HOCHLEITNER, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C.: *Derecho de la Unión Europea (textos y comentarios)*, McGraw Hill, Madrid, 2001, pág. 438; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 641.

¹¹⁴ LIÑÁN NOGUERAS distingue tres supuestos en los que el artículo 308 se utiliza como fundamento jurídico exclusivo: a) Cuando no se puede utilizar ninguna otra competencia exterior comunitaria; b) Cuando dicho artículo ha sido la base para la adopción de las normas internas; c) Cuando se utiliza junto al artículo 310 TCE para establecer medidas provisionales y está considerado como un fundamento de carácter sustitutivo a título provisional. Cfr. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 641.

¹¹⁵ LIÑÁN NOGUERAS distingue cuatro supuestos diversos de utilización del artículo 308 como fundamento jurídico complementario: a) Combinado con el artículo 133 TCE; b) Como complemento de los artículos 170 y 174 TCE; c) Como complemento de los artículos 302, 303 y 304 TCE; d) Como fundamento complementario de un acuerdo concluido sobre la base de otra disposición del Tratado en el ejercicio de competencias exteriores implícitas, siempre que la norma en cuestión no prevea los poderes requeridos para realizar una acción necesaria para la consecución de los objetivos de la Comunidad. Cfr. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 642.

¹¹⁶ STJCE de 26 de marzo de 1987, Comisión vs. Consejo, asunto 45/86.

La conclusión que cabe extraer de las afirmaciones hasta aquí realizadas no es otra que la de la posibilidad que corresponde a la Comunidad de suscribir acuerdos internacionales sobre cualquiera de las materias que conforman su ámbito competencial y que pasarían a formar parte de su ordenamiento jurídico, con independencia de cuál haya sido el cauce a través del que se afirmó tal competencia.

IV.1.2. Delimitación positiva: los acuerdos internacionales integrados en el ordenamiento jurídico comunitario.

IV.1.1.1. Los acuerdos internacionales suscritos por la Comunidad Europea.

El primer grupo de tratados internacionales que quedarían integrados en el ordenamiento jurídico comunitario serían los suscritos por la propia Comunidad en el ámbito de sus competencias externas, con uno o varios sujetos dotados de personalidad jurídica internacional y siempre que hayan sido observadas las prescripciones establecidas en el artículo 300 TCE, siendo entonces vinculantes para las Instituciones de la Comunidad y sus Estados miembros¹¹⁷.

IV.1.1.2. Los acuerdos mixtos.

La segunda tipología de acuerdos internacionales que consideramos integrada en el Derecho comunitario sería la constituida por los denominados *acuerdos mixtos*, que son tratados internacionales celebrados conjuntamente por la Comunidad y sus Estados miembros con un tercer sujeto de Derecho internacional, cuya aplicación corresponde a la CE y sus Estados miembros en sus respectivas esferas competenciales¹¹⁸. La existencia de este tipo de acuerdos internacionales deriva de la imprecisión propia del reparto competencial establecido entre CE y Estados miembros,

¹¹⁷ Sobre el procedimiento de celebración de acuerdos internacionales por la CE véase MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 652 a 658.

¹¹⁸ GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 46.

que hacen necesaria la adopción de los mismos cuando puedan verse afectadas materias en las que concurren competencias estatales y comunitarias¹¹⁹.

La consideración de los acuerdos mixtos como parte integrante del ordenamiento jurídico comunitario no ha sido una cuestión pacífica en la doctrina, que tempranamente se dividió entre quienes afirmaban el carácter comunitario de este tipo de tratados internacionales¹²⁰ y quienes sostenían que, en los mismos, prevalecen las características propias de los acuerdos suscritos por los Estados miembros¹²¹.

La jurisprudencia que, posteriormente, ha elaborado el TJCE sobre esta cuestión parece no albergar dudas sobre el carácter comunitario de los acuerdos mixtos, y así, en la primera ocasión que declaró la integración de un acuerdo internacional en el ordenamiento comunitario, el tratado sometido a su análisis presentaba una naturaleza mixta¹²². Tampoco la doctrina parece albergar dudas sobre el carácter comunitario de los acuerdos mixtos¹²³, mucho menos después de que la redacción dada al artículo 133.6 TCE en el Tratado de Niza¹²⁴ haya reconocido el modelo de los acuerdos mixtos, aunque se siguen discutiendo cuestiones tales como si el carácter comunitario de tales acuerdos se predica de todo el Tratado o, únicamente, de las disposiciones del mismo

¹¹⁹ También se afirma su procedencia cuando las modalidades de financiación previstas en el acuerdo exigen una contribución de los Estados miembros. Cfr. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 649.

¹²⁰ FOIS identifica como principales representantes de este sector a TESTA y DUPUY. Cfr. FOIS, P.: *Gli accordi...*, op. cit., pág. 16.

¹²¹ En este sector podemos encuadrar, además de al propio FOIS, a WENGLER y MONACO. Cfr. FOIS, P.: *Gli accordi...*, op. cit., págs. 16 y 17.

¹²² Se trata de la Sentencia HAEGEMAN, a la que ya nos referimos en otro lugar al hablar del Derecho internacional como fuente del ordenamiento comunitario. La naturaleza comunitaria de los acuerdos mixtos ha sido también enunciada, entre otras, en las STJCE de 5 de febrero de 1976, BRESCIANI, asunto 87/75 (fundamento decimoctavo); de 30 de septiembre de 1987, DEMIREL, asunto 12/86 (fundamento noveno); de 19 de marzo de 2002, Comisión vs. Irlanda, asunto C-13/00 (fundamento decimocuarto).

¹²³ Vid. ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 307; Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 39; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 649.

¹²⁴ Tratado firmado el 26 de febrero de 2001, publicado en DOUE n° C 80 de 10 de marzo de 2001.

que se correspondan con materias de competencia comunitaria, o acerca del alcance de la función interpretativa que respecto de los mismos pueda desarrollar el TJCE¹²⁵.

IV.1.1.3. Los acuerdos suscritos por los Estados miembros en ámbitos competenciales transferidos a la Comunidad.

El tercer grupo de acuerdos internacionales que pueden considerarse integrados en el ordenamiento jurídico comunitario estaría constituido por los tratados multilaterales anteriores a la propia existencia de la Comunidad, que hayan sido celebrados por todos los Estados miembros y que se refieran a ámbitos competenciales que hayan sido transferidos a aquélla¹²⁶.

La posición del TJCE sobre esta cuestión se construyó a partir de la anteriormente mencionada Sentencia GATT, de 12 de diciembre de 1972, en la que se planteaba, con carácter previo, si la CE se encontraba o no vinculada por dicho acuerdo. El Tribunal, teniendo en consideración que todos los Estados miembros habían suscrito este acuerdo internacional y que el mismo versaba sobre materias que habían sido transferidas a la Comunidad, concluyó afirmando que “[...] *en la medida en que, en virtud del Tratado CEE, la Comunidad ha asumido competencias previamente ejercidas por los Estados miembros en el ámbito de aplicación del GATT, las disposiciones de este acuerdo tienen por efecto vincular a la Comunidad*”¹²⁷.

Sobre el fundamento de la vinculación de la CE al acuerdo internacional en cuestión, el mismo no debe buscarse en el artículo 307 TCE¹²⁸, sino en la concurrencia de dos circunstancias, como son que el acuerdo internacional previo haya sido suscrito

¹²⁵ Cuestiones que, en definitiva, derivan de la imprecisión del reparto competencial entre CE y Estados miembros. Sin negar la relevancia que tales cuestiones presentan desde una perspectiva teórica, lo cierto es que la función desarrollada por el TJCE como delimitador de las competencias comunitarias y estatales supera, en cierto modo, estas cuestiones, pues será tras el análisis que el mismo realice de un supuesto concreto cuando se especifiquen a quién corresponde cada competencia, y para ello, el asunto en cuestión debe haber sido sometido previamente a su consideración.

¹²⁶ En este sentido, vid. ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 307; RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 652.

¹²⁷ Tomado de DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 177.

¹²⁸ En este sentido, DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 179.

por todos los Estados miembros que, en un determinado momento, conforman la CE y que verse sobre competencias que hayan sido asumidas por la misma con carácter exclusivo¹²⁹.

Mucho se ha debatido acerca de si nos encontramos ante un supuesto de sucesión, accesión o subrogación de la Comunidad en la posición que originariamente correspondía a sus Estados miembros en relación con el GATT¹³⁰. No obstante, sin necesidad de entrar a valorar cada una de estas categorías, labor que excede con mucho la finalidad de este trabajo, consideramos más oportuno utilizar un término que ponga de manifiesto la principal consecuencia que se deriva de la presencia de las dos circunstancias anteriormente mencionadas en un determinado acuerdo internacional, como es la de su integración en el ordenamiento jurídico comunitario, razón por la que entendemos que el término “*comunitarizzazione*”, utilizado por GIARDINA¹³¹, refleja mucho mejor lo que acaece en este tipo de supuestos.

IV.1.3. Delimitación negativa: los acuerdos internacionales no integrados en el ordenamiento jurídico comunitario.

Atendiendo a un criterio exclusivamente lógico, podíamos concluir que todos los acuerdos internacionales que no han sido enumerados en el apartado anterior no formarían parte del Derecho comunitario, pero una delimitación así realizada obviaría las especiales relaciones que pueden establecerse entre algunos de esos tratados internacionales no vinculantes para la Comunidad y el ordenamiento jurídico comunitario. Este es el motivo que nos conduce a diferenciar, de entre los tratados internacionales no integrados en el ordenamiento comunitario, aquellos que, por diversas razones, interaccionan con el mismo.

¹²⁹ Así entendemos que se deriva del análisis de la jurisprudencia emanada del TJCE, además de en la Sentencia GATT, en otras resoluciones donde ha afirmado o negado la vinculación de la CE a un determinado acuerdo internacional suscrito por sus Estados miembros basándose en la presencia o ausencia de tales requisitos. Referencias jurisprudenciales concretas que avalan esta tesis pueden verse en GIARDINA, A.: “La comunitarizzazione degli accordi internazionali in vigore fra stati membri e stati terzi”, *RDCSI*, núm. 1-2, 1989, pág. 7; Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 180 y ss.

¹³⁰ Vid. Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 178 y 179.

¹³¹ GIARDINA, A.: “La comunitarizzazione...”, op. cit., pág. 7.

IV.1.3.1. Los tratados internacionales suscritos por los Estados miembros.

Los tratados internacionales suscritos por los Estados miembros no forman parte del Derecho comunitario. Los Estados miembros no pierden su personalidad jurídica internacional como consecuencia de su integración en la CE, sino que siguen desarrollando sus relaciones exteriores en sus propios ámbitos competenciales conforme al principio de efecto relativo, en virtud del cual, un acuerdo internacional sólo puede generar derechos y obligaciones respecto de aquellos sujetos que lo suscriben.

Esta afirmación es igualmente válida tanto si se trata de tratados suscritos por Estados miembros entre sí, como respecto de aquellos otros que un determinado Estado miembro pudiera celebrar con un tercer Estado¹³², si bien, como más adelante veremos, las soluciones que pueden darse ante posibles situaciones conflictivas de estos tratados con el Derecho comunitario pueden ser diversas en uno y otro caso.

IV.1.3.2. Los convenios complementarios del artículo 293 TCE.

El artículo 293 TCE, lejos de establecer una norma jurídica directamente aplicable, invita a los Estados miembros a celebrar entre sí acuerdos internacionales que tengan como objetivo primordial la extensión, por parte de cada Estado miembro, a los ciudadanos del resto de Estados miembros, de las garantías que el mismo ofrece a sus propios ciudadanos¹³³. Se trata de una invitación a la negociación sobre materias que siguen siendo de competencia estatal pero que tienen una incidencia directa en la consecución de los objetivos de la Comunidad, razón por la cual, aunque no formen parte del Derecho comunitario y estén sometidos a las normas generales del Derecho

¹³² No obstante, la doctrina científica pone un mayor énfasis a la hora de negar el carácter comunitario de los acuerdos suscritos por un Estado miembro con un tercer Estado, realizando tal aseveración de una forma expresa que no es usual cuando se refiere a tratados suscritos entre Estados miembros. Vid. per omnia GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 45.

¹³³ STJCE de 11 de julio de 1985, MUTSCH, asunto 137/84, considerando decimoprimer.

internacional¹³⁴, presentan unos vínculos especiales con el TCE¹³⁵ al que, en cierta medida, complementan.

Tampoco es inusual que las materias sobre las que versan estos tratados terminen por ser asumidas por la propia Comunidad en posteriores reformas de su norma constitutiva, llegando a convertirse, finalmente, en normas del ordenamiento jurídico comunitario, como ha sucedido con el *Convenio relativo a la competencia judicial y al reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil*, firmado en Bruselas el 27 de septiembre de 1968 y, posteriormente, convertido en *Reglamento 44/2001* del Consejo, de 22 de diciembre de 2000¹³⁶.

IV.2. El conflicto entre Derecho internacional convencional y Derecho comunitario.

Como hemos venido sosteniendo en anteriores apartados, la integración de un determinado acuerdo internacional en el ordenamiento comunitario o en el ordenamiento de los Estados miembros determina el régimen jurídico que le será aplicable y las relaciones que el mismo pueda mantener con el Derecho comunitario, relaciones que deben ser analizadas, en consecuencia, desde una doble perspectiva.

Así, en primer lugar, se deben analizar las relaciones que pueden establecerse entre las normas comunitarias y los tratados suscritos por la CE, pues estos generan derechos y obligaciones que pasan a formar parte del patrimonio jurídico de esta Organización, así como respecto de los Estados que participan en la misma. En segundo lugar, se deben estudiar las relaciones que pueden establecerse entre las normas comunitarias y los tratados internacionales suscritos por los Estados miembros

¹³⁴ En este sentido, STJCE de 15 de enero de 1986, HURD, asunto 44/84, considerando vigésimo; LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 125; RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones...*, op. cit., pág. 647.

¹³⁵ DÍEZ HOCHLEITNER y MARTÍNEZ CAPDEVILA identifican los argumentos que justifican esa especial conexión de este tipo de acuerdos internacionales de los Estados miembros con la norma originaria de la CE, destacando la presencia en la formación de los mismos de las Instituciones comunitarias, su duración ilimitada, la obligatoriedad de los mismos para los nuevos Estados que quieran ingresar en la CE, etc. Vid. DÍEZ HOCHLEITNER, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C.: *Derecho de la Unión...*, op. cit., pág. 416.

¹³⁶ DOCE nº L 174, de 27 de junio de 2001.

de la CE, pues, si bien es cierto que no forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, de los mismos se deriva para la Comunidad una obligación general de respeto a dichos acuerdos, especialmente, a los derechos que los mismos pudieran reconocer a terceros Estados, obligación que, no obstante, no reviste un carácter incondicional.

IV.2.1. Conflicto entre normas comunitarias y tratados internacionales que forman parte del ordenamiento comunitario.

La resolución de los posibles conflictos que pudieran suscitarse entre normas comunitarias y acuerdos internacionales dependerá, en gran medida, de la posición que corresponda ocupar a dichas normas de naturaleza internacional en el ordenamiento comunitario. La problemática planteada presenta innegables coincidencias con aquella relativa a la determinación de la jerarquía que deba corresponder a una norma internacional en un determinado ordenamiento estatal, y como acontece en tal supuesto, la cuestión se deberá abordar desde una doble perspectiva, en este caso, internacional y comunitaria, pues las soluciones propuestas por ambos ordenamientos son diversas.

Como ya expusimos al referirnos a la posición de los tratados en el ordenamiento interno de los Estados¹³⁷, desde una perspectiva internacional se afirma la primacía de los acuerdos internacionales sobre el resto de normas que componen un determinado ordenamiento interno, ya sea el de un Estado o el de una Organización internacional. La primacía del Derecho internacional es, en definitiva, una consecuencia lógica derivada de la obligación que corresponde a todo sujeto internacional de cumplir con los compromisos internacionales que, voluntariamente, ha asumido.

Desde una perspectiva comunitaria, la primacía de los tratados internacionales sobre las normas comunitarias únicamente se asume de una manera parcial, a partir de la diferenciación entre normas comunitarias originarias y derivadas.

¹³⁷ Apartado II.3.3 de este primer capítulo.

IV.2.1.1. El Derecho comunitario originario y los acuerdos internacionales.

Para referirse a las relaciones que se establecen entre las normas internacionales de origen convencional y el Derecho comunitario originario, la doctrina ha recurrido a la utilización de una gran variedad de expresiones que vienen a poner de manifiesto la idea de superioridad de la norma constitutiva comunitaria frente al tratado internacional¹³⁸. Los autores expresan, mayoritariamente, como fundamento de esta superioridad lo dispuesto en los apartados 5 y 6 del artículo 300 TCE¹³⁹.

En el primero de los apartados mencionados se establece la necesidad de modificar el TCE, conforme al procedimiento establecido en el artículo 48 TUE, con carácter previo a la celebración de un acuerdo internacional que sea contrario a aquél, mientras que en el segundo, se establece el mecanismo jurisdiccional que permitirá determinar la compatibilidad del acuerdo proyectado con la norma constitutiva, a través de la emisión por el TJCE de un dictamen previo a la celebración del referido acuerdo.

Como se deduce de las consideraciones que acabamos de realizar, nuevamente se manifiesta el carácter constitucional que es propio al TCE, que se traduce en la necesidad de salvaguardar su contenido a través de un control previo que recuerda el mecanismo previsto en muchas Constituciones nacionales, entre ellas la española, para garantizar su primacía.

Ciertamente, en el supuesto que hemos contemplado no llega a producirse un auténtico conflicto entre un acuerdo internacional y el Derecho comunitario originario, pues si el TJCE dictaminase la incompatibilidad entre ambas normas se

¹³⁸ Así, se habla de la superioridad, preeminencia, supremacía o primacía del Derecho comunitario originario sobre los tratados internacionales, así como del sometimiento o subordinación de las normas convencionales al Tratado Constitutivo. Vid. ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 312; LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 126; Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 97; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 380.

¹³⁹ Ya sea refiriéndose exclusivamente a uno de ellos o a ambos a la vez, mantienen esta postura, entre otros, ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 312; Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 97; Díez-Hochleitner, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C.: *Derecho de la Unión...*, op. cit., pág. 428; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 380.

procedería a la modificación del TCE o a la renuncia a la celebración del tratado en cuestión, y ninguna de estas actuaciones es contraria al Derecho internacional¹⁴⁰. Los auténticos conflictos surgen cuando el acuerdo internacional incompatible con el TCE ha sido ya celebrado, y en particular, con las consecuencias que pudieran derivarse de una resolución judicial del TJCE que declarase esa incompatibilidad.

La posibilidad de desarrollar un control *a posteriori* de los acuerdos celebrados por la CE, aún cuando se califica de “indeseable”¹⁴¹ por poder conllevar la exigencia de responsabilidad internacional a la Comunidad y se rechaza por algunos sectores doctrinales¹⁴², ha sido admitida por el TJCE en su Dictamen 1/75¹⁴³, donde se ha referido al recurso de anulación y a la cuestión prejudicial como cauces idóneos para desarrollar tal control.

Ante la eventualidad de que se estimase la incompatibilidad de un acuerdo internacional con el TCE, el Tribunal ha adoptado un enfoque pragmático, procediendo a la anulación del acto comunitario¹⁴⁴ en virtud del cual se concluye el tratado¹⁴⁵. Al declarar la nulidad de este acto únicamente se está constatando que no se cumplen las condiciones exigidas por el artículo 300.7 TCE, esto es, el acuerdo no ha sido celebrado “[...] *en las condiciones mencionadas en el presente artículo*”, y, por tanto, no vinculará a las Instituciones de la CE ni a sus Estados miembros¹⁴⁶.

¹⁴⁰ Como afirma DÍEZ HOCHLEITNER, “[...] *el Derecho Internacional no se opone a que las Constituciones estatales o los tratados constitutivos de Organizaciones internacionales impidan la celebración de acuerdos contrarios a sus disposiciones a menos que se proceda a su previa revisión, ni que establezcan mecanismos preventivos a tal fin*”. Cfr. DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 98.

¹⁴¹ ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 313.

¹⁴² Vid. DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 115, y los autores por él mencionados.

¹⁴³ Dictamen del TJCE de 11 de noviembre de 1975, 1/75.

¹⁴⁴ Normalmente se tratará de una Decisión del Consejo, aunque también se ha debido anular, en alguna ocasión, el acto por el que la Comisión decide concluir un acuerdo internacional, como acaece en la STJCE de 9 de agosto de 1994, República francesa vs. Comisión, asunto C-327/91.

¹⁴⁵ Además de en el asunto C-327/91 que acabamos de citar, también se propone esta solución en el Dictamen de 13 de diciembre de 1995, asunto 3/94, y en la STJCE de 7 de marzo de 1996, Parlamento vs. Consejo, asunto C-360/93.

¹⁴⁶ En este sentido véase DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 121; DÍEZ HOCHLEITNER, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C.: *Derecho de la Unión...*, op. cit., págs. 427 y 428.

En definitiva, la solución adoptada en sede comunitaria coincide, en sus últimas consecuencias, con la defendida por los Estados que reconocen a los tratados internacionales un rango infraconstitucional. Esta solución consiste en la *inaplicación* de la norma internacional incompatible con la norma suprema de un ordenamiento jurídico, la Constitución para los Estados y el Tratado Constitutivo para la Comunidad. La existencia, en ambos ordenamientos, de órganos jurisdiccionales encargados de asegurar la conformidad de los acuerdos internacionales con su norma fundamental, a través de la aplicación preferente de la misma, garantiza una efectividad de dicha norma de la que difícilmente podrán gozar las normas internacionales.

El conflicto entre normas comunitarias originarias y acuerdos internacionales se resolverá, en consecuencia, de forma favorable a las primeras, sin que ello pueda suponer la nulidad del tratado incompatible, pues dicha nulidad únicamente podría determinarse conforme a las causas previstas en las Convenciones de Viena de 1969 y 1986. Así, como señala DÍEZ HOCHLEITNER¹⁴⁷, mientras el acuerdo se encuentre en vigor en el plano internacional, su inaplicabilidad en el orden comunitario puede comportar la violación por la CE de sus obligaciones internacionales respecto de las demás partes en el mismo, pudiendo llevar aparejada la correspondiente exigencia de responsabilidad internacional¹⁴⁸.

IV.2.1.2. El Derecho comunitario derivado y los acuerdos internacionales.

Menores problemas parecen plantear los conflictos que pudieran suscitarse entre tratados internacionales y normas de Derecho comunitario derivado, pues, en estos supuestos, la admisión de la primacía de los primeros constituye una regla

¹⁴⁷ DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 121.

¹⁴⁸ Esta es la razón por la que se considera mucho más conveniente el control previo a la celebración del acuerdo o, incluso, el establecimiento en el acuerdo internacional de una cláusula en la que el tercer Estado asuma la aplicación preferente por la CE de su Tratado constitutivo en caso de detectarse una incompatibilidad entre ambos instrumentos jurídicos, aunque podrían plantearse problemas relativos a la determinación del órgano jurisdiccional competente para declarar tal incompatibilidad. La falta de utilización de estos mecanismos preventivos obligarán a la Comunidad, una vez constatada la incompatibilidad, a iniciar las negociaciones de revisión o terminación del acuerdo internacional con las otras partes presentes en el mismo.

comúnmente aceptada tanto a nivel jurisprudencial¹⁴⁹ como doctrinal¹⁵⁰. Excepcionada, en sede comunitaria, la primacía que de consuno corresponde al Derecho internacional por la propia naturaleza de sus normas únicamente cuando son incompatibles con el Tratado Constitutivo, el reconocimiento, en esta misma sede, del carácter prevalente del tratado internacional sobre el Derecho derivado comunitario supone un retorno a la ortodoxia internacionalista que se fundamenta en el necesario cumplimiento por la CE de las obligaciones por ella asumidas a nivel internacional¹⁵¹.

El TJCE ha asumido el monopolio en el ejercicio del control de validez¹⁵² de los actos emanados de sus Instituciones que pudieran ser contrarios a un tratado que formara parte del ordenamiento comunitario. En consecuencia, un órgano jurisdiccional nacional no podría descartar la aplicación de un acto de Derecho comunitario por ser contraria a un acuerdo internacional¹⁵³.

Ahora bien, pese a haber admitido que un acuerdo internacional puede operar como parámetro de validez de los actos de Derecho derivado, la Corte europea ha establecido la necesidad de que dicho acuerdo esté dotado de eficacia directa para poder hacer uso del recurso de anulación, como manifestó en su Sentencia de 12 de diciembre de 1972 (asunto GATT), a la que ya hemos hecho mención. Compartimos, con DÍEZ HOCHLEITNER¹⁵⁴, la crítica de esta doctrina del Tribunal, pues, como el citado autor señala, en tanto eficacia directa tiene que ver con aplicabilidad y validez con conformidad a Derecho, cabe poner en duda que la invocabilidad por los

¹⁴⁹ La primera ocasión en que el TJCE afirmó tal primacía fue en la Sentencia recaída en el asunto GATT, a la que ya nos hemos referido. Esta doctrina ha sido continuada, entre otras, por la STJCE de 10 de septiembre de 1996, Comisión vs. Alemania, asunto C-61/94, en la que se expresaba la necesidad de interpretar el Derecho comunitario interno de conformidad con los acuerdos internacionales, como expresión de la primacía de dichos acuerdos.

¹⁵⁰ Vid. per omnia LOUIS, J. V.: *El ordenamiento...*, op. cit., pág. 126.

¹⁵¹ En este sentido, DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 91, in fine; MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones...*, op. cit., pág. 381.

¹⁵² Obsérvese que, en este supuesto, la constatación de una incompatibilidad entre la norma internacional y la comunitaria no se resuelve a través del expediente de la inaplicación, sino mediante el control de validez del acto comunitario. Constatada la contradicción, la misma conllevaría la eliminación del ordenamiento comunitario del acto institucional incompatible, razón que justifica que este control deba ser realizado, en exclusiva, por el TJCE.

¹⁵³ DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 133.

¹⁵⁴ DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 143.

particulares de un acuerdo internacional guarde relación alguna con su consideración o no como parámetro de validez, siendo suficiente que forme parte del ordenamiento comunitario y prevalezca sobre el Derecho derivado¹⁵⁵.

Por último, no podemos finalizar estas consideraciones sin recordar que, como parte integrante del ordenamiento comunitario, los acuerdos internacionales suscritos por la CE obligan a los Estados miembros en las mismas condiciones que lo hacen las normas comunitarias, debiendo prevalecer sobre su propio Derecho interno conforme al principio comunitario de primacía.

IV.2.2. Conflicto entre normas comunitarias y tratados internacionales que no forman parte del ordenamiento comunitario.

No estando integrados en el ordenamiento jurídico comunitario, los tratados internacionales suscritos por los Estados que pertenecen a la Comunidad seguirán el régimen general establecido por el Derecho internacional y el que haya sido diseñado por su propio ordenamiento interno. Respecto de estos acuerdos el Derecho comunitario actúa, exclusivamente, como límite negativo, respetando las obligaciones internacionales asumidas por los Estados miembros en sus propios ámbitos competenciales, con la única condición de que dichos tratados no sean incompatibles con el ordenamiento comunitario considerado en un sentido amplio, esto es, tanto respecto del Derecho comunitario originario como del derivado.

Así pues, como no podía ser de otra manera, la actuación de la CE en esta materia se fundamenta en el respeto de los compromisos internacionales asumidos por sus Estados miembros al desarrollar su actividad exterior en las materias que son de su competencia, pero al mismo tiempo, establece una obligación genérica para dichos Estados de no perjudicar con su actividad convencional los fines y objetivos que son propios a la Comunidad.

¹⁵⁵ El propio TJCE ha matizado esta doctrina en posteriores resoluciones, como ha acontecido en la STJCE de 22 de junio de 1988, FEDIOL, asunto C-70/87 o en la STJCE 7 de mayo de 1991, NAKAJIMA, asunto C-69/89. Sobre el alcance de esta jurisprudencia véase ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 319; Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 144; Díez-Hochleitner, J. y Martínez Capdevila, C.: *Derecho de la Unión...*, op. cit., pág. 430.

Esa obligación de respeto que corresponde a la Comunidad respecto de los compromisos internacionales asumidos por sus Estados miembros se manifiesta de diversa forma atendiendo a la circunstancia de que únicamente sean estos Estados los que hayan suscrito aquéllos o, por el contrario, haya concurrido también el consentimiento de un tercer Estado.

IV.2.2.1. Tratados internacionales suscritos entre Estados miembros.

La Comunidad deberá respetar los acuerdos suscritos entre sí por sus Estados miembros dentro de los ámbitos competenciales que le son propios, a condición de que los mismos no resulten incompatibles con el Derecho comunitario, originario o derivado. Si se llegara a producir dicha incompatibilidad, prevalecerán las disposiciones del Derecho comunitario sobre las convencionales, siendo indiferente que se trate de acuerdos anteriores o posteriores a la entrada en vigor del TCE o a la adhesión al mismo de los Estados miembros contratantes.

Tanto la jurisprudencia del TJCE¹⁵⁶ como la doctrina¹⁵⁷ han avalado esta solución, descartando, al mismo tiempo, la aplicación del artículo 307 TCE a los supuestos anteriormente descritos.

IV.2.2.2. Tratados internacionales suscritos entre un Estado miembro y un tercer Estado.

Los supuestos de incompatibilidad que pudieran existir entre el Derecho comunitario y un tratado internacional suscrito por un Estado miembro con un tercer Estado deberán resolverse a partir de la toma en consideración del momento temporal en que se celebró dicho acuerdo.

Si la celebración se produjo tras la entrada en vigor del TCE o de la adhesión al mismo del Estado miembro contratante, nos encontraremos ante un supuesto de violación del Derecho comunitario por parte del Estado miembro que

¹⁵⁶ Así se manifiesta en la STJCE de 27 de febrero de 1962, Comisión vs. Italia, asunto 10/61; y en la STJCE de 27 de septiembre de 1988, MATEUCCI, asunto 235/87.

¹⁵⁷ Entre otros, ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho...*, op. cit., pág. 312; Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 153.

podría conllevar el inicio contra el mismo de un procedimiento por incumplimiento, al no haber respetado la primacía que es propia al ordenamiento comunitario, sin que ello afecte ni a la validez ni a la exigibilidad del tratado internacional por el tercer Estado contratante. El Estado miembro estará obligado a adoptar todas las medidas necesarias para desligarse de dicho acuerdo¹⁵⁸, aun cuando la adopción de aquéllas pudiera conllevar la exigencia de la correspondiente responsabilidad internacional frente al mismo.

Cuando el tratado internacional entre el Estado miembro y el tercer Estado ha sido suscrito con anterioridad a la entrada en vigor del TCE o a la adhesión de aquél a la CE¹⁵⁹ no nos encontramos ante supuesto alguno de vulneración de obligaciones comunitarias por parte de un Estado miembro, sino ante una incompatibilidad sobrevenida del tratado internacional respecto del Derecho comunitario¹⁶⁰, que se resolverá conforme a lo dispuesto en el artículo 307 TCE. Dicho precepto supone la plasmación en el ámbito comunitario de los principios *pacta sunt servanda* y *pacta tertiis nec nocent nec prosunt*, propios del Derecho internacional.

En el primer apartado de dicho artículo, al establecer que “[...] *las disposiciones del presente Tratado no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados, con anterioridad al 1 de enero de 1958 o, para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra*”, reconoce que las disposiciones de dichos tratados serán respetadas y prevalecerán sobre el Derecho comunitario, si bien ese respeto no será ni incondicional ni permanente,

¹⁵⁸ En este sentido DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 147.

¹⁵⁹ La doctrina incluye también, en consideración a la mutabilidad e indeterminación competencial propias del ordenamiento comunitario, los tratados internacionales posteriores a la entrada en vigor o adhesión al TCE pero anteriores a la adopción de actos de Derecho derivado con los que posteriormente resultan incompatibles. En este sentido, ROLDÁN BARBERO, J.: “Una revisión del artículo 234 del TCE...”, op. cit., pág. 498; DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 157.

¹⁶⁰ Como bien indica ROLDÁN BARBERO, aun cuando la literalidad del artículo 307 TCE se refiere exclusivamente a la contradicción del acuerdo internacional previo con el TCE, la STJCE de 14 de octubre de 1980, BURGOA, asunto 812/79, admitió que esa contradicción podría tener lugar también respecto del derecho derivado. Cfr. ROLDÁN BARBERO, J.: “Una revisión del artículo 234 del TCE...”, op. cit., pág. 485.

como se deduce de la interpretación realizada por el TJCE de este primer apartado y de las limitaciones establecidas en virtud del segundo.

El Tribunal de Justicia señaló, tempranamente, en la Sentencia dictada en el asunto 10/61, anteriormente mencionada, que el actual artículo 307 tiende a garantizar las obligaciones que se derivan del acuerdo internacional previo para los Estados miembros contratantes, así como los derechos favorables que, en virtud del mismo, pudieran corresponder a los terceros Estados. Así pues, mediante esta disposición se pretenden preservar los derechos de terceros Estados, sin que el Estado miembro contratante pueda alegar los que pudieran corresponderle en virtud de tal tratado para sustraerse de las obligaciones que derivan de su participación en la Comunidad¹⁶¹.

Este principio de respeto a los derechos que deriven para terceros de tratados celebrados con Estados miembros que sean anteriores a la entrada en vigor o adhesión de éstos al TCE, se conjuga con la obligación impuesta a los mismos de recurrir a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades existentes entre los tratados anteriores y el Derecho comunitario¹⁶², expresión del principio de cooperación leal y de la obligación de asegurar el efecto útil de las disposiciones del TCE que corresponde a todo Estado miembro en virtud del artículo 10 TCE.

Así pues, este segundo apartado del artículo 307 TCE no viene sino a confirmar el carácter provisional de la solución adoptada en el primer apartado de dicho precepto, a la que deberá seguir la actuación del Estado miembro dirigida a la eliminación de la incompatibilidad entre el tratado anterior y el Derecho comunitario, que, inicialmente configurada como una obligación de comportamiento, está viendo

¹⁶¹ Como indica la propia sentencia mencionada, esta interpretación del artículo 307 encuentra su fundamento en los principios del Derecho internacional, en virtud de los cuales, cuando un Estado asume una nueva obligación contraria a los derechos que le reconocía un Tratado anterior, renuncia a ejercitar esos derechos en la medida que sea preciso para el cumplimiento de su nueva obligación.

¹⁶² La doctrina distingue como medios apropiados la interpretación del acuerdo por parte del juez nacional conforme al Derecho comunitario, la negociación con el tercero para enmendar el acuerdo, la denuncia, la sustitución del acuerdo por otro celebrado por la CE y la adhesión de la misma al acuerdo anterior. Vid. Díez-Hochleitner, J.: *La posición...*, op. cit., pág. 189 y ss; Stoffel Vulliamy, N.: “Las relaciones entre el Derecho internacional y el Derecho comunitario en el marco del artículo 307 CE: convenios de Estados miembros con terceros Estados anteriores a su adhesión a la UE. Nuevas consideraciones sobre su limitada primacía”, *RDCE*, núm. 22, 2005, pág. 871.

reforzado su carácter obligatorio por medio de la actuación del TJCE¹⁶³, por lo que no se podría descartar la iniciación de un procedimiento por incumplimiento del Derecho comunitario frente al Estado miembro que no proceda, en un periodo de tiempo razonable, a la eliminación de tal incompatibilidad.

IV.2.3. Corolario.

De las afirmaciones realizadas cabe deducir, como consecuencia fundamental, que la solución que quepa dar a los conflictos entre normas internacionales convencionales y Derecho comunitario dependerá de la integración o no de los acuerdos internacionales dentro del ordenamiento jurídico comunitario.

Así, mientras que los tratados internacionales que forman parte del ordenamiento comunitario únicamente se encontrarán sometidos al Derecho originario, los suscritos por los Estados miembros se hallarán sometidos al conjunto del Derecho comunitario, tanto originario como derivado, que se impone frente a aquéllos como un límite negativo que habrán de respetar en cualquier caso, incluso cuando su actuación se limite al desarrollo de las competencias que le son propias, con la única y provisional excepción constituida por los acuerdos suscritos con terceros Estados que fueran anteriores al TCE.

En consecuencia, la actuación exterior de un Estado miembro se encontrará constreñida no sólo por el haz de competencias asumidas por la Comunidad, sino también por las limitaciones que el ordenamiento comunitario le impone para evitar que, con dicha actuación desarrollada en el marco de sus competencias, pueda perjudicar la consecución de los fines y objetivos que son propios a aquélla, con lo que cabe plantearse hasta qué punto esa labor de delimitación negativa pueda llegar, finalmente, a constituir una cierta actuación positiva, esto es, la asunción de un cierto nivel de competencias, circunstancia que no es improbable en un sistema tan dinámico como el comunitario.

¹⁶³ Dentro de esta tendencia al reforzamiento de la obligación contemplada en el artículo 307.2 TCE, STOFFEL hace referencia a la STJCE de 18 de noviembre de 2003, BUDWEISER, asunto C-216/01; y a la STJCE de 1 de febrero de 2005, Comisión vs. Austria, asunto C-203/03, en las que se manifiesta claramente el carácter provisional que reviste esta solución. Cfr. STOFFEL VALLOTON, N.: “Las relaciones entre el Derecho internacional y el Derecho comunitario...”, op. cit., pág. 870.

Estas reflexiones que, en su formulación general y abstracta, pudieran parecer meras proposiciones teóricas sin reflejo práctico alguno, despliegan toda su virtualidad cuando se conectan a las problemáticas propias de una determinada materia.

IV.3. La relación entre Derecho comunitario y Derecho internacional convencional en materia fiscal: el fenómeno de la doble imposición internacional desde una perspectiva comunitaria.

Desde una perspectiva material, los tratados internacionales pueden referirse a todas aquellas cuestiones que susciten el interés de los sujetos con capacidad para estipularlos, no siendo inusual que, a través de los mismos, se intenten mejorar las relaciones comerciales entre Estados mediante la eliminación de los obstáculos de cualquier tipo que puedan perjudicar el desarrollo de aquéllas, entre ellos, los de naturaleza fiscal.

El más importante de los fenómenos de naturaleza fiscal que puede afectar al desarrollo de relaciones de intercambio surge cuando varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo¹⁶⁴, generándose entonces supuestos de doble imposición internacional. No conociendo el Derecho internacional general ningún principio que suponga la prohibición expresa de los fenómenos de doble imposición internacional¹⁶⁵, los Estados han suscrito tratados internacionales de naturaleza exclusivamente tributaria en los que, principalmente, proceden al reparto de la potestad tributaria con la finalidad de evitar la aparición de aquellos fenómenos, recibiendo por ello la denominación de Convenios de doble imposición internacional.

¹⁶⁴ En este sentido, CHECA GONZÁLEZ, C.: “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional”, *Impuestos*, núm. 12, 1988, pág. 53. Aún cuando no hemos elegido la formulación más general de entre las definiciones que pueden aportarse sobre el fenómeno de la doble imposición internacional, consideramos adecuada su utilización en el actual momento de desarrollo de nuestro estudio, en tanto la misma expresa el supuesto más extendido de doble imposición internacional.

¹⁶⁵ Sobre este particular vid. FANTOZZI, A y VOGEL, K.: Voz “Doppia imposizione internazionale”, en AAVV.: *Digesto delle discipline privatistiche. Sezione commerciale*, UTET, Torino, 1990, pág. 183; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Las normas de Derecho internacional tributario y de Derecho tributario internacional”, *Impuestos*, núm. 23, 1994, pág. 90.

Aún cuando los convenios de doble imposición siguen constituyendo, de manera primordial, un mecanismo de reparto de poder tributario, se aprecia una tendencia a su instrumentación como sistema de coordinación de ordenamientos tributarios, creando un mini sistema fiscal entre los Estados contratantes que condiciona el contenido material de su normativa tributaria interna, a la vez que genera derechos y obligaciones respecto de sus contribuyentes¹⁶⁶. Así pues, este sistema de coordinación se interrelaciona con la normativa tributaria doméstica de los Estados contratantes, y en caso de tratarse de un Estado miembro de la Comunidad Europea, también lo hará con el ordenamiento comunitario, estableciéndose unas relaciones entre ambos cuerpos normativos que, no pudiendo resolverse exclusivamente a partir de la afirmación de la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno de los Estados miembros, se han caracterizado, como ha señalado CALDERÓN CARRERO, por ser unas relaciones presididas por los principios de *incidencia mutua* y *complementariedad*¹⁶⁷.

Las relaciones que se establecen entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición se caracterizan por revestir una complejidad que, sin duda alguna, dificulta la elección de un esquema metodológico que sea capaz de expresar toda la problemática que deriva de las mismas. No obstante, atendiendo a la preocupación fundamentalmente comunitaria que inspira este trabajo, consideramos oportuno analizar las relaciones que constituyen el objeto del mismo desde la doble perspectiva que, a nuestro parecer, ha asumido la actuación comunitaria en materia de doble imposición internacional.

La primera de estas perspectivas partiría del reconocimiento de la competencia de los Estados miembros para estipular los convenios de doble imposición tendentes a la eliminación de los fenómenos de doble imposición internacional, así como para regular el resto de materias que se suelen contener en los mismos. Desde

¹⁶⁶ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios fiscales internacionales 2005*, CISS, Valencia, 2005, pág. 29.

¹⁶⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de doble imposición y el Derecho comunitario europeo. ¿Hacia la comunitarización de los CDIs?”, *Documentos IEF*, núm. 4/02, 2002, pág. 5.

esta perspectiva, la actuación comunitaria, desarrollada fundamentalmente por el TJCE, ha consistido en la delimitación de aquellos aspectos materiales de los convenios de doble imposición que podían ser contrarios al Derecho comunitario por restringir el ejercicio de las libertades comunitarias o generar situaciones de discriminación injustificada¹⁶⁸.

La segunda abordaría el fenómeno de la doble imposición internacional desde una perspectiva competencial, que partiría de la consideración de la eliminación de los supuestos de doble imposición internacional como uno de los objetivos de la CE. En virtud de ese objetivo, podría plantearse la posible armonización de esta materia cuando las soluciones aportadas por los Estados miembros fueran ineficaces o insuficientes, pudiendo tomar como referencia las actuaciones comunitarias desarrolladas en el marco de la imposición directa, especialmente en aquellos ámbitos materiales relacionados con los fenómenos de doble imposición internacional¹⁶⁹.

Debe tenerse presente, además, que esta normativa comunitaria derivada puede suponer el establecimiento de nuevos límites a respetar por los Estados en el desarrollo de su competencia en materia de eliminación de la doble imposición internacional.

¹⁶⁸ A esta perspectiva, que podríamos denominar como la *perspectiva negativa de la actuación comunitaria en materia de doble imposición internacional*, en tanto no supone el desarrollo de una auténtica actuación comunitaria en esta materia, sino la depuración de aquellos aspectos de la misma que se consideran incompatibles con el sistema jurídico comunitario, dedicaremos el segundo capítulo de este trabajo.

¹⁶⁹ Esta perspectiva, que podríamos identificar con la *perspectiva positiva de la actuación comunitaria en materia de doble imposición internacional*, en tanto puede suponer la adopción por parte de las Instituciones comunitarias de determinados instrumentos normativos destinados a regular el fenómeno de la doble imposición internacional, constituirá nuestro objeto de estudio en el tercer capítulo de este trabajo.

CAPÍTULO II: LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL DERECHO COMUNITARIO: EL TJCE Y LA ARMONIZACIÓN NEGATIVA.

I. La doble imposición internacional.

I.1. Concepto, causas y efectos.

La materia relativa a la doble imposición internacional ha sido objeto de un importante esfuerzo doctrinal a través del cual se han pretendido individualizar las especiales características que configuran este fenómeno, elaborándose, con dicha finalidad, múltiples definiciones del concepto de doble imposición internacional que analizaremos someramente partiendo de la aportada por GARELLI¹⁷⁰, que definió este fenómeno como cada imposición del mismo presupuesto, esto es, de la misma riqueza, por parte de dos o más Estados.

Conforme a esta definición, podemos identificar dos elementos necesarios para el surgimiento de situaciones de doble imposición internacional, como son la existencia de dos o más Estados y el ejercicio de sus soberanías fiscales sobre un mismo objeto imponible, esto es, sobre una misma fuente de capacidad económica que se manifiesta por la realización de una determinada actividad¹⁷¹. Sin embargo, esta acepción simple del concepto de doble imposición internacional no contempla todos los elementos que, incluso en su formulación más general, se consideran necesarios para que tal fenómeno surja, siendo necesario, en cualquier caso, que los tributos recaudados por cada uno de los Estados sean comparables.

¹⁷⁰ GARELLI, A.: *Il diritto internazionale tributario. Parte generale: la scienza della finanza internazionale tributaria*. R. Frassati e co., Torino, 1899, pág. 57.

¹⁷¹ Como señala COSÍN OCHAITA, la STC de 26 de marzo de 1987, asunto 37/87, definió el objeto imponible de un impuesto como toda fuente de riqueza o cualquier otro elemento de actividad económica que el legislador decide someter a imposición. Esta decisión se articula legalmente a través de la formulación de un determinado presupuesto de hecho o hecho imponible, de cuya realización se presume la existencia de la capacidad económica susceptible de ser sometida a gravamen. Vid. COSÍN OCHAITA, R.: “Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004, pág. 152.

Estos son los aspectos que, a nuestro entender, configurarían la noción más general del concepto de doble imposición internacional, que, en consecuencia, se caracterizaría por la existencia de dos o más soberanías fiscales, la identidad de objeto imponible y la recaudación de impuestos de análoga o idéntica naturaleza. Así, podríamos definir la doble imposición internacional, en su acepción más general, como toda situación en la que, de la realización de un mismo presupuesto de hecho, se deriva el sometimiento de un mismo objeto imponible a la soberanía fiscal de dos o más Estados, por impuestos idénticos o comparables.

La definición propuesta, expresada en términos muy similares a los utilizados por CHECA GONZÁLEZ¹⁷², según el cual la doble imposición internacional se produce “*cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo de tiempo o acontecimiento*”, no toma, sin embargo, en consideración el aspecto temporal, en tanto el mismo, como ya afirmaron FANTOZZI y VOGEL¹⁷³, no constituye un elemento imprescindible para la noción de doble imposición, pues únicamente se demuestra relevante en relación con las situaciones de doble imposición internacional generadas por impuestos de naturaleza periódica.

Tampoco consideramos imprescindible para la noción de doble imposición internacional que concurra el requisito de la identidad subjetiva, esto es, que las obligaciones tributarias surgidas en varios Estados por la realización de un hecho imponible sometan a gravamen al mismo sujeto pasivo, si bien la concurrencia de esta circunstancia nos permite distinguir la que, tal como afirma VOGEL¹⁷⁴, conforma la concepción actualmente preferente del fenómeno de la doble imposición internacional, constituida por la denominada doble imposición internacional en sentido jurídico, que se diferencia de la doble imposición internacional en sentido económico.

Así pues, hablaremos de *doble imposición internacional jurídica* cuando de la realización de un mismo presupuesto de hecho se derive el sometimiento de un

¹⁷² CHECA GONZÁLEZ, C.: “Medidas y métodos...”, op. cit., pág. 53.

¹⁷³ FANTOZZI, A y VOGEL, K.: Voz “Doppia imposizione...”, op. cit., pág. 187.

¹⁷⁴ VOGEL, K.: “Capítulo XVIII: Derecho Tributario Internacional” en AMATUCCI, A. (Dir.): *Tratado de Derecho Tributario. Tomo I*, Temis, Bogotá, 2001, pág. 722.

mismo objeto imponible a la soberanía fiscal de dos o más Estados, por impuestos idénticos o comparables que recaen sobre el mismo sujeto pasivo.

Por el contrario, hablaremos de *doble imposición internacional económica* en aquellos supuestos en los que la realización de un mismo presupuesto de hecho supone el sometimiento de un mismo objeto imponible a la soberanía fiscal de dos o más Estados, por impuestos idénticos o comparables que recaen sobre sujetos pasivos diversos.

Por lo que respecta a las circunstancias que hacen surgir estos fenómenos de doble imposición internacional, VALLEJO CHAMORRO y GUTIÉRREZ LOUSA¹⁷⁵ distinguen entre los factores y las causas que propician el surgimiento de los mismos. Entre los factores deben incluirse, fundamentalmente, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales y el aumento de las relaciones económicas que se desarrollan entre los Estados, derivado de una mayor movilidad de los factores productivos.

En cuanto a las causas, la más importante de las mismas se haya constituida por la aplicación simultánea de los principios básicos de asignación impositiva internacional¹⁷⁶. Así, en virtud del *principio personalista* se establece la sujeción a la soberanía fiscal de un determinado Estado de toda la renta obtenida por el sujeto que presenta un determinado nexo de carácter personal con el mismo, generalmente la residencia o la nacionalidad, con independencia del lugar donde se hayan generado dichas rentas. Por el contrario, en virtud del *principio de territorialidad*, se establece la sujeción a la soberanía fiscal de un determinado Estado de todas las rentas que se entiendan generadas en el mismo, utilizándose, en consecuencia, un nexo de carácter real.

¹⁷⁵ VALLEJO CHAMORRO, J. M^a y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Documentos IEF*, núm. 6/02, 2002, págs. 19 y 20.

¹⁷⁶ Entre otros véase FANTOZZI, A y VOGEL, K.: Voz “Doppia imposizione...”, op. cit., pág. 182; VALLEJO CHAMORRO, J. M^a y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Los convenios...”, op. cit., pág. 20; RUBIO GUERRERO, J. J.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004, pág. 65.

No obstante, la utilización por parte de los Estados que presentan conexión con una determinada renta del mismo principio de asignación impositiva no excluye la posibilidad de que se produzcan conflictos, positivos y negativos, de imposición, pues los mismos pueden también deberse a la utilización de puntos de conexión diferentes¹⁷⁷ o, incluso, pese a utilizar los mismos, a la distinta configuración interna de dichos puntos de conexión¹⁷⁸, así como de los conceptos utilizados para su delimitación o para la cuantificación de las rentas sometidas a gravamen¹⁷⁹.

La existencia de estos fenómenos de doble imposición internacional, en un contexto económico caracterizado por la generalización de la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas, perjudican el desarrollo de las relaciones económicas entre los Estados, dificulta la consecución del objetivo de la neutralidad impositiva que en la actualidad inspira las políticas tributarias de los Estados y puede ser fuente de situaciones discriminatorias para los sujetos pasivos que, manifestando una capacidad económica similar, se vean sometidos a un trato fiscal más gravoso en atención al origen de sus rentas.

Los efectos perniciosos que, resumidamente, acabamos de enumerar han servido para advertir a los Estados de la conveniencia de eliminar los supuestos de doble imposición internacional, y ante la ausencia de un principio de Derecho internacional que prohíba el surgimiento de estos fenómenos, han debido acudir a diferentes instrumentos a través de los cuales alcanzar dicho objetivo.

En consecuencia, como acabamos de afirmar, en el ámbito de las relaciones interestatales son razones de conveniencia política o económica las que mueven a los Estados a eliminar las restricciones que derivan de la existencia de situaciones de doble

¹⁷⁷ El supuesto más típico sería el constituido por la utilización simultánea por los países implicados de los criterios de residencia y nacionalidad.

¹⁷⁸ Piénsese, por ejemplo, en la delimitación del concepto de residencia, que puede dar lugar a la aparición de supuestos de doble residencia.

¹⁷⁹ Entre otros, los relativos a la determinación de lo que deba entenderse por establecimiento permanente o por operaciones vinculadas, así como la cuantificación del rendimiento obtenido por la realización de estas últimas, que nos sitúa ante la problemática relativa a los precios de transferencia y a los ajustes correlativos que se pueden producir respecto de los mismos, generando situaciones de doble imposición internacional de trascendencia comunitaria cuando las operaciones vinculadas se realicen entre empresas ubicadas en el entorno europeo.

imposición internacional para la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas.

Esta afirmación, absolutamente coherente con el sistema jurídico internacional basado en la noción de soberanía y en el necesario concurso de la voluntad estatal para la asunción de obligaciones, sería difícilmente trasladable al interior de un ordenamiento donde se hubiera reconocido no sólo la conveniencia del respeto a la libre circulación de los factores productivos, sino también el carácter normativo de estas libertades, pues en tal caso, la existencia de fenómenos que, como la doble imposición internacional, perjudiquen o limiten el ejercicio de las mismas no sólo serán económica o políticamente inconvenientes, sino también jurídicamente reprobables.

I.2. Instrumentos tendentes a la eliminación de la doble imposición internacional: los convenios internacionales para la eliminación de la doble imposición.

I.2.1. Posibles soluciones al problema de la doble imposición internacional.

Ante las perjudiciales consecuencias que derivan de la existencia de situaciones de doble imposición internacional, los Estados y los organismos internacionales han centrado su atención en la búsqueda de soluciones idóneas para eliminar o impedir la aparición de las mismas. Como señala RUBIO GUERRERO¹⁸⁰, el proceso histórico de elaboración de instrumentos encaminados a corregir los fenómenos de doble imposición internacional ha tenido como punto de partida el diseño de medidas internas de carácter unilateral, que son las establecidas por cada Estado en su propia legislación.

La insuficiencia de este tipo de medidas para solventar los problemas que surgen en el contexto de las relaciones que se establecen entre diferentes jurisdicciones

¹⁸⁰ Vid. RUBIO GUERRERO, J. J.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., pág. 64.

fiscales¹⁸¹, han propiciado el recurso a convenios fiscales internacionales, fundamentalmente de carácter bilateral, y en menor medida, de tipo multilateral, a través de los cuales se procede a una distribución coherente de la potestad impositiva que corresponde a cada uno de los Estados que presentan conexión con una misma renta, evitando conflictos de imposición, tanto de carácter positivo como negativo.

El último de los instrumentos aparecidos en este proceso histórico de búsqueda de soluciones al problema de la doble imposición internacional es la armonización fiscal, que implica el acercamiento progresivo de los sistemas tributarios de los países que presentan unos intereses comunes y determinadas coincidencias de carácter geográfico, económico y jurídico.

Señalados los cauces instrumentales a través de los cuales se ha pretendido evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, procede ahora referirse a los métodos utilizados a tal fin. En este sentido, señala VOGEL que la vía más fácil para evitar, en gran parte, la doble imposición, consiste en renunciar a un gravamen sobre situaciones de hecho verificadas en el extranjero¹⁸², si bien, la práctica más habitual de los Estados ha consistido en la adopción, por vía unilateral o convencional, de métodos fundamentados en la distribución del derecho a gravar las rentas entre los países de origen y destino de la misma.

Así, mediante el *método de exención*, uno de los países que presenta conexión con el hecho imponible, generalmente el país de residencia del perceptor de

¹⁸¹ Siguiendo a VALLEJO CHAMORRO y GUTIÉRREZ LOUSA podríamos enumerar algunas de las cuestiones que, en el ámbito de la doble imposición internacional, no pueden ser resueltas a través de medidas de carácter unilateral, como sería el caso de aquellas relacionadas con la determinación de la residencia fiscal, la delimitación del concepto de renta, la calificación de rentas o los precios de transferencia. Vid. VALLEJO CHAMORRO, J. M^a y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Los convenios...”, op. cit., pág. 41 y ss.

¹⁸² VOGEL, K.: “Capítulo XVIII: Derecho Tributario Internacional” en AMATUCCI, A. (Dir): *Tratado...*, op. cit., pág. 724. Esta solución pone de manifiesto la preferencia que ostenta el principio de territorialidad sobre el principio personalista, fundamentada en la mayor cercanía que aquél presenta respecto al origen de las rentas y, por tanto, el sometimiento a gravamen cronológicamente anterior que se produce en el Estado de origen de las rentas. Sin embargo, esa preferencia no justifica, a nuestro entender, la renuncia del sometimiento a gravamen de dichas rentas en el país que presenta vínculos de carácter personal, especialmente la residencia, con el sujeto pasivo que las obtiene, pues este último constituye el lugar idóneo para tomar en consideración todas las circunstancias personales con trascendencia tributaria presentes en el sujeto pasivo, aun cuando por tal motivo corresponda, en principio, a dicho Estado de residencia solucionar las situaciones de doble imposición internacional generadas.

las rentas¹⁸³, renuncia al gravamen de las mismas, no integrándolas en la base imponible del impuesto correspondiente. Este método admite, a su vez, dos modalidades, hablándose de exención *íntegra* cuando el Estado de residencia del contribuyente renuncia, a todos los efectos, a la consideración de las rentas sometidas a gravamen en el país de la fuente, y de exención *con progresividad* cuando dicho Estado de residencia, a pesar de haber renunciado a la imposición sobre las rentas gravadas en el país de la fuente, las toma en consideración para determinar el tipo impositivo del tributo que correspondería aplicar al perceptor de las mismas en su Estado de residencia.

Por el contrario, mediante el *método de imputación*, el Estado de residencia del perceptor de rentas extranjeras tomará en consideración las mismas en el momento de determinar la base imponible del tributo correspondiente, concediéndole la posibilidad de deducir, de la cuota resultante, el gravamen satisfecho por esas rentas en el país de la fuente. La imputación será *íntegra* cuando la deducción coincida con el importe total del impuesto satisfecho en el extranjero, mientras que será *ordinaria* o *limitada* cuando la deducción estipulada no pueda ser superior a la cuantía que resultaría de aplicar el tributo interno a las rentas procedentes del exterior¹⁸⁴.

I.2.2. Los convenios para la eliminación de la doble imposición: definición, naturaleza, objetivos y contenido.

Como ya hemos señalado, la insuficiencia de las medidas internas adoptadas por cada Estado para resolver los conflictos que pueden plantearse entre diferentes

¹⁸³ Siendo el método de exención en destino, aplicado habitualmente en el país de residencia del perceptor de las rentas, el más difundido en la práctica internacional, utilizaremos el mismo para formular las distintas variantes de los métodos empleados para la eliminación de la doble imposición.

¹⁸⁴ Para un estudio detallado de los diversos métodos de eliminación de la doble imposición, su configuración, ventajas e inconvenientes véase DEL ARCO HUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1977, pág. 289 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 108 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Métodos para eliminar la doble imposición”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios...*, op. cit., pág. 387 y ss.; VALLEJO CHAMORRO, J. M^a y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Los convenios...”, op. cit., pág. 31; RUBIO GUERRERO, J. J.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., pág. 69 y ss.

jurisdicciones fiscales propiciaron que, ya desde la segunda mitad del siglo XIX, comenzaran a suscribirse los primeros convenios dirigidos a evitar la aparición de situaciones de doble imposición internacional¹⁸⁵.

Conforme a su formulación más tradicional, los convenios de doble imposición se definen como aquellos acuerdos internacionales bilaterales mediante los que se produce una renuncia parcial a la soberanía fiscal por parte de los Estados firmantes del convenio, a fin de conseguir evitar la aparición de situaciones de doble imposición internacional¹⁸⁶. Respetando, en lo esencial, la definición que acabamos de expresar, en ocasiones la misma se ha visto completada por ciertas apreciaciones, como la relativa a la posibilidad de que el acuerdo revista carácter multilateral¹⁸⁷, o la que reconoce un ámbito material más amplio a este tipo de acuerdos¹⁸⁸.

Así pues, entendemos que la definición comentada continúa describiendo los caracteres esenciales de todo CDI, sin que ello deba conducirnos a negar tal calificación, por ejemplo, a aquellos acuerdos que, con idéntica finalidad, hubieran sido suscritos por sujetos internacionales distintos de los Estados¹⁸⁹, presenten carácter multilateral o contemplen, junto a las disposiciones dedicadas a evitar la doble imposición internacional, otro tipo de disposiciones de carácter fiscal. La pertenencia de los convenios de doble imposición a la categoría general de los tratados

¹⁸⁵ Sobre el proceso histórico que ha llevado a los convenios de doble imposición a consolidarse como el instrumento fundamental para la eliminación de la doble imposición internacional véase, entre otros, FANTOZZI, A y VOGEL, K.: Voz “Doppia imposizione...”, op. cit., pág. 184; así como VOGEL, K.: “Capítulo XVIII: Derecho Tributario Internacional”, en AMATUCCI, A. (Dir.): *Tratado...*, op. cit., pág. 727.

¹⁸⁶ De este tipo es, por ejemplo, la definición formulada por SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T.: “Análisis de los convenios españoles para evitar la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., pág. 123.

¹⁸⁷ Vid. per omnia, VELAYOS JIMÉNEZ, F. y BUSTOS BUIZA, J. A.: “Los convenios en la fiscalidad internacional española”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., pág. 94.

¹⁸⁸ Así, por ejemplo, autores como CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ entienden que los convenios de doble imposición son instrumentos que encauzan y ordenan las relaciones fiscales internacionales que tienen lugar entre dos países, funcionando no sólo como un mecanismo de reparto del poder tributario, sino también como un sistema de coordinación de ordenamientos tributarios. Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios...*, op. cit., págs. 28 y 29.

¹⁸⁹ Siempre que los mismos ostenten la competencia necesaria en la materia que constituye el objeto del acuerdo internacional.

internacionales¹⁹⁰, explica, en cierto modo, el dinamismo propio de este instrumento jurídico, pues siendo fruto de la voluntad de los sujetos internacionales que lo suscriben, es lógico que procuren su adaptación a sus concretas necesidades.

Constituida la finalidad prioritaria de los convenios de doble imposición por la eliminación de los conflictos positivos de gravamen que origina el fenómeno de la doble imposición internacional, a la misma se ha añadido como objetivo propio de dichos acuerdos la prevención de la elusión y evasión fiscales¹⁹¹, que se articula a través del establecimiento de cláusulas que prevén el intercambio de información tributaria entre las partes signatarias. Además de los objetivos mencionados, los convenios de doble imposición refuerzan la seguridad jurídica de los contribuyentes, promueven las relaciones económicas y comerciales entre los sujetos firmantes y reducen la carga fiscal en el país de destino de la inversión¹⁹².

Por lo que respecta al contenido de los convenios de doble imposición, los más numerosos e importantes son los que pretenden evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, convenios que, en su práctica totalidad, se basan en el contenido del Modelo de Convenio de la OCDE¹⁹³ que, desde su primera versión de 1963 hasta la más reciente de 2003, y pese a la existencia de otros Modelos de Convenio como el de la ONU y el de Estados Unidos, ha determinado, con las oportunas salvedades realizadas en cada convenio particular por los signatarios del mismo, el contenido de la mayoría de los convenios de doble imposición que actualmente se encuentran en vigor, que responderán a la estructura que, a continuación, esbozaremos.

En primer lugar, los convenios de doble imposición delimitan su ámbito de aplicación subjetivo, mediante la utilización del concepto de residencia, así como

¹⁹⁰ Con todas las consecuencias que de tal consideración se derivan y que intentamos expresar en el Capítulo I de este mismo trabajo.

¹⁹¹ Vid. per omnia, UCKMAR, V.: “Tratados internacionales en materia tributaria”, en AMATUCCI, A. (Dir.): *Tratado...*, op. cit., pág. 736.

¹⁹² Vid. VELAYOS JIMÉNEZ, F. y BUSTOS BUIZA, J. A.: “Los convenios en la fiscalidad internacional española”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., pág. 95; SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T.: “Análisis de los convenios españoles para evitar la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., pág. 123.

¹⁹³ En adelante, MCOCDE.

objetivo, a través de la determinación de los tributos a los que el CDI resultará aplicable.

A continuación, se contemplan una serie de definiciones generales de las expresiones que se utilizan en el CDI, prestando una especial atención a los conceptos de “residencia” y “establecimiento permanente”.

Seguidamente, se procede al reparto de la potestad tributaria entre los signatarios del convenio a partir de la distinción entre impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, distribuyendo tal potestad en función de determinadas categorías específicas de rentas.

Posteriormente, se contemplan los métodos, de exención e imputación, que deberá utilizar el Estado obligado a corregir las situaciones de doble imposición cuando las mismas se producen.

Se establecen, después, una serie de disposiciones especiales que pretenden coadyuvar al buen funcionamiento del convenio y a la prevención del fraude fiscal, entre las que resultan especialmente importantes la formulación del “principio de no discriminación” entre los nacionales de los Estados contratantes que se encuentren en una situación comparable, el establecimiento de mecanismos de intercambio de información con trascendencia tributaria o el procedimiento amistoso de resolución de las controversias que pudiera suscitar la aplicación del convenio.

Por último, en las disposiciones finales, se hace referencia a la entrada en vigor y posibilidad de denunciar el convenio.

Habiendo sido esbozados los aspectos esenciales que configuran los convenios de doble imposición, así como la bondad de los mismos por la mejora que implican en las relaciones comerciales entre Estados y en la seguridad jurídica de los contribuyentes, no podemos concluir este apartado sin manifestar algunas de las carencias presentes en los mismos. Concretamente, tanto el MCOCDE como los particulares convenios que se inspiran en el mismo se preocupan fundamentalmente de la eliminación de la doble imposición jurídica internacional, sin establecer disposiciones del mismo tipo tendentes a eliminar la doble imposición económica

internacional¹⁹⁴, fenómeno capaz de causar distorsiones de especial importancia en ámbitos territoriales en los que se haya reconocido la libre circulación de los factores productivos.

II. La doble imposición internacional en la Unión Europea.

II.1. La percepción comunitaria del fenómeno de la doble imposición internacional.

Si la existencia de situaciones de doble imposición internacional dificultan, en términos generales, las relaciones económicas e intercambios comerciales entre Estados, no cabe duda de que sus efectos negativos serán mayores en un contexto caracterizado por la existencia de un mercado único donde se haya reconocido, a nivel normativo, la libre circulación de los factores productivos, tal como sucede en el seno de la Unión Europea. En este contexto, la aparición de situaciones de doble imposición no sólo perjudica a los sujetos que las padecen, sino que también pueden llegar a desvirtuar el buen funcionamiento del mercado interior y a crear la percepción de que las libertades comunitarias, que constituyen el eje fundamental del proceso de integración europea, no disponen de mecanismos capaces de garantizar su efectividad.

No obstante, pese al consenso existente en cuanto al carácter perjudicial y a la necesidad de eliminar las dobles imposiciones generadas en el ámbito comunitario, se ha afirmado, tomando como referencia la sentencia dictada por el TJCE en el asunto STATENS CONTROL¹⁹⁵, que ni el TCE¹⁹⁶ ni el Derecho comunitario en su conjunto¹⁹⁷ contemplan disposición alguna en la que se prohíba el surgimiento de este tipo de situaciones, por cuanto para su eliminación se deberá acudir a los mecanismos

¹⁹⁴ De esta misma opinión participan, entre otros, CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*, op. cit., pág. 190; VALLEJO CHAMORRO, J. M^a y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Los convenios...”, op. cit., pág. 28; PÉREZ BERNABEU, B.: “Posibles soluciones a la problemática de la doble imposición económica internacional de dividendos de fuente extranjera en el ámbito comunitario”, *QF*, núm. 14, 2003, pág. 13 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

¹⁹⁵ STJCE de 29 de junio de 1978, STATENS CONTROL, asunto 142/77.

¹⁹⁶ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 218; PÉREZ BERNABEU, B.: “Posibles soluciones...”, op. cit., pág. 11.

¹⁹⁷ VOGEL, K.: “Capítulo XVIII: Derecho Tributario Internacional” en AMATUCCI, A. (Dir): *Tratado...*, op. cit., pág. 726.

tradicionales utilizados a tal fin o al desarrollo de un proceso de armonización de los diversos sistemas fiscales nacionales.

Como señala CALDERÓN CARRERO¹⁹⁸, en este proceso de aproximación de legislaciones, tras una primera fase en la que el interés se centró en la supresión de las barreras arancelarias, desde el Acta Única Europea¹⁹⁹ se desarrolla una segunda fase caracterizada por la necesidad de garantizar el ejercicio efectivo de las libertades comunitarias, siendo entonces cuando comienza a manifestarse un auténtico interés, tanto a nivel jurisprudencial como institucional, por los efectos perniciosos que derivan de la existencia de situaciones de doble imposición dentro de la Comunidad, así como de los instrumentos adoptados por los Estados para combatir estas situaciones.

Esa preocupación de las Instituciones comunitarias por los perjudiciales efectos derivados de la existencia de problemas de doble imposición internacional en el ámbito comunitario no derivó, sin embargo, en el desarrollo de un proceso serio de armonización normativa que abordara, de una forma sistemática²⁰⁰, los inconvenientes planteados por ese fenómeno y por las soluciones utilizadas por los Estados para mitigar los mismos, que planteaban supuestos de inadecuación con el nuevo contexto comunitario.

La falta de impulso político provocó que la actividad institucional en materia de doble imposición internacional se limitara a la elaboración de documentos e informes técnicos en los que, continuamente, se expresó la posibilidad de que este problema se convirtiera en uno de los principales obstáculos al proceso de integración.

En 1962, el *Informe Neumark* se ocupó de los problemas de doble imposición internacional de dividendos generados a consecuencia del pago realizado

¹⁹⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 210.

¹⁹⁹ Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986, DOCE nº L 169 de 29 de junio de 1987.

²⁰⁰ Los intentos de armonización realizados en el sector de la imposición directa con trascendencia sobre el fenómeno de la doble imposición, a los que nos referiremos en el tercer capítulo de este trabajo, han sido siempre parciales e insuficientes.

por una Sociedad a otra situada en un Estado miembro distinto²⁰¹, proponiendo como solución la elaboración de un convenio multilateral de doble imposición²⁰².

Poco después, en 1970, el *Informe Van Den Tempel*, realizó un análisis comparativo de las consecuencias que podrían derivarse de la utilización de los métodos aplicables para atenuar la doble imposición de dividendos, tanto en las relaciones intracomunitarias como en las relaciones con terceros países²⁰³. Su importancia, subrayada por MATA SIERRA²⁰⁴, radica en el hecho de que contribuyó a formar la primera opinión oficial de la Comisión sobre esta materia, decantándose por el establecimiento de un sistema de imputación para la eliminación de la doble imposición que terminará por recogerse en la “*Propuesta de Directiva sobre la armonización de los sistemas de impuestos sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente de dividendos*”, de 1 de agosto de 1975.

En 1980, el *Informe Burke*, insistiría en la necesidad de establecer un sistema de crédito de impuesto para evitar el surgimiento de fenómenos de doble imposición de beneficios, mientras que en 1985, el *Libro Blanco* volvería a destacar la necesidad de que el Consejo aprobara determinadas propuestas de Directiva que asegurasen la eliminación de toda doble imposición²⁰⁵.

El *Octavo informe anual del Parlamento Europeo sobre control de la aplicación del Derecho comunitario*²⁰⁶, fue aún más tajante en la constatación de los efectos distorsivos que para el proceso de integración implica la subsistencia de situaciones de doble imposición, al dejar constancia de que las quejas en el ámbito fiscal se referían, fundamentalmente, a supuestos de doble imposición. Así mismo,

²⁰¹ Cfr. MATA SIERRA, M^a T.: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 278.

²⁰² Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 237; ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 86.

²⁰³ ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea...*, op. cit., pág. 88.

²⁰⁴ MATA SIERRA, M^a T.: *La armonización fiscal...*, op. cit., pág. 279.

²⁰⁵ “*Libro Blanco de la Comisión Europea sobre la consolidación del mercado interior*”, COM 85 (310) final de 14 de junio de 1985. Cfr. MATA SIERRA, M^a T.: *La armonización fiscal...*, op. cit., págs. 280 y 281.

²⁰⁶ DOCE n° C 338, de 31 de diciembre de 1991.

reflejó una de las líneas interpretativas del TJCE que más han incidido en materia de doble imposición internacional, pues si bien, como se reconoce en el propio documento, no corresponde a la Comisión velar por la correcta aplicación de los convenios de doble imposición suscritos entre los Estados miembros, ello no impide a que “[...] los casos de doble imposición no cubiertos por estos convenios, o que dan lugar a una aplicación incorrecta, pueden a menudo ser considerados como infracciones del Derecho Comunitario, especialmente de los artículos 48, 50, 52 ó 57 TCE²⁰⁷ y ser, por tanto, examinados por la Comisión”.

Así mismo, el *Informe Ruding*, tras constatar las numerosas diferencias existentes entre los sistemas nacionales de imposición societaria, entre ellas las relativas a los distintos métodos utilizados para la eliminación de la doble imposición, destacó cómo uno de los objetivos prioritarios de la fiscalidad europea debería ser la eliminación de la doble imposición en las actividades intracomunitarias²⁰⁸. Especial mención realizó respecto de aquella que sufren los flujos transfronterizos de capitales, pese a lo cual, como afirma PÉREZ BERNABEU²⁰⁹, no llegó a aconsejar la utilización de ningún mecanismo concreto para paliar la doble imposición económica que sufren los dividendos que reciben los accionistas provenientes de sociedades no residentes, abogando por una intervención comunitaria que se limitara a la eliminación de las discriminaciones y distorsiones más importantes.

Lejos de perder trascendencia, los obstáculos fiscales presentes en el mercado interior que impiden el pleno desarrollo de actividades económicas transfronterizas, se presentan, cada vez más, como obstáculos ligados al surgimiento de situaciones de doble imposición internacional, o dicho de otra manera, como obstáculos cuyo efecto negativo práctico, único o principal, no es otro que el de generar situaciones de doble imposición.

Así se constata en las Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social *“Hacia un mercado interior sin*

²⁰⁷ Referencia que en la actualidad debe entenderse realizada a los artículos 39, 43, 49 y 56 TCE.

²⁰⁸ Objetivo resaltado por ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea...*, op. cit., pág. 114.

²⁰⁹ PÉREZ BERNABEU, B.: “Posibles soluciones...”, op. cit., pág. 8.

*obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*²¹⁰ y “*Un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto de Sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes*”²¹¹, donde al hacer referencia a los concretos obstáculos que impiden el pleno desarrollo del mercado interior europeo, entre los que destaca la determinación de los precios de transferencia, los flujos transfronterizos de ingresos entre empresas asociadas o las limitaciones a la compensación transfronteriza de pérdidas, termina por identificar como efecto negativo común a dichos obstáculos su capacidad para generar situaciones de doble imposición internacional, que deben sumarse a los problemas concretos que generan los convenios de doble imposición en la Unión Europea²¹².

El último de los documentos citados, tras reiterar el interés por los diversos y complejos problemas que los convenios de doble imposición presentan de cara al mercado interior y declarar que el estudio de los mismos constituirá una de las prioridades en materia de fiscalidad para los próximos años²¹³, contempla las que en la actualidad siguen constituyendo las principales líneas de actuación en materia de doble imposición a nivel comunitario. Así, de una parte, insta a los Estados a adoptar una postura constructiva para eliminar los obstáculos fiscales que para el mercado interior se derivan de la existencia de tales fenómenos, mientras, de otra parte, constata que a falta del necesario impulso político, será el TJCE el que continúe desarrollando su labor de eliminación de los obstáculos fiscales presentes en el mercado interior a través del principio de no discriminación y la interpretación extensiva de las libertades comunitarias.

Estas que acabamos de trazar, constituyen las principales líneas de actuación no sólo en materia de doble imposición internacional, sino en el conjunto de la

²¹⁰ COM (2001) 582 final, de 23 de octubre de 2001.

²¹¹ COM (2003) 726 final, de 24 de noviembre de 2003.

²¹² Así se expresa en las páginas 11 y 12 de la Comunicación COM (2001) 582 final, señalándose en la página 4 de la Comunicación COM (2003) 726 final, la vigencia de los obstáculos fiscales definidos por la Comisión en 2001.

²¹³ Declaración que podemos encontrar en la página 12 de la Comunicación COM (2003) 726 final, y que parece estar convirtiéndose en una cláusula de estilo que no puede faltar en este tipo de documentos.

imposición directa²¹⁴, tanto a nivel jurisdiccional como normativo, por lo que cualquier estudio que pretendamos realizar sobre la doble imposición en alguna de estas dos vertientes, deberá tomar como referencia necesaria el tratamiento realizado en la misma, a nivel general, en el sector de la imposición directa.

Así pues, procederemos a continuación a efectuar nuestro estudio acerca de la incidencia de la jurisprudencia comunitaria sobre el fenómeno de la doble imposición y, más concretamente, sobre las incompatibilidades u obstáculos que los convenios de doble imposición pueden presentar, tanto desde una perspectiva formal como material, respecto al Derecho comunitario, a través de un análisis conjunto de los problemas que se han manifestado en el ámbito de la imposición directa. Antes de ello, utilizaremos las últimas líneas de este apartado dedicado a la percepción comunitaria del fenómeno de la doble imposición internacional para tratar de exponer la noción de doble imposición internacional que resulta relevante en la Unión Europea.

Como ya tuvimos ocasión de indicar en otro lugar²¹⁵, la concepción actualmente preferente del fenómeno de la doble imposición internacional coincide con aquella que se denomina doble imposición jurídica, circunstancia que se refleja en el MCOCDE y en los convenios particulares que los Estados han suscrito sobre la base del mismo, cuyo objetivo principal reside en la eliminación de este concreto tipo de doble imposición, sin establecer medidas de carácter análogo dirigidas a evitar supuestos de doble imposición económica.

Contrariamente a la situación que acabamos de exponer, y como fácilmente puede deducirse de los documentos emanados de las Instituciones comunitarias a los que hemos hecho referencia, así como de las actuaciones de carácter normativo desarrolladas por las mismas, en el ámbito comunitario se ha manifestado la necesidad de eliminar también los supuestos de doble imposición económica que pudieran

²¹⁴ Coincidimos, en consecuencia, con la afirmación realizada por CALDERÓN en el sentido de que el examen de la doble imposición internacional desde una perspectiva comunitaria nos remite a la problemática de la imposición directa en el ámbito comunitario. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 209.

²¹⁵ Véase el apartado I.1 de este segundo capítulo, dedicado al concepto de doble imposición internacional.

producirse, pues los mismos pueden incidir negativamente en el buen funcionamiento del mercado interior.

Así pues, coincidimos con CALDERÓN CARRERO²¹⁶ al constatar la utilización de una noción amplia de doble imposición en el ámbito comunitario, que abarca todas aquellas “sobreimposiciones” que afectan a las operaciones transnacionales cubiertas por el TCE, incluyendo tanto los supuestos de doble imposición jurídica como aquellos otros de naturaleza económica.

II.2. La actuación comunitaria en materia de imposición directa: de la insuficiencia de las medidas positivas a la armonización negativa.

El sector de la imposición directa constituye un ámbito de actuación que tradicionalmente se ha entendido a partir de la afirmación de la exclusiva intervención estatal sobre el mismo, configuración que se mantiene en el seno de la Unión Europea, por no haberse contemplado, expresamente, en su Tratado Constitutivo ninguna disposición que le permita actuar en esta materia.

Así pues, partiendo de las restricciones que derivan de la exclusiva consideración del principio de atribución de competencias como delimitador del ámbito de actuación de la Comunidad, las posibilidades de intervención de aquélla en el sector de la fiscalidad directa quedarían constreñidas, en virtud del artículo 94 TCE, al desarrollo de una labor de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que pudieran incidir directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

El restringido campo de actuación reconocido a las Instituciones comunitarias se explica por la habitual consideración de la menor incidencia que la imposición directa presenta respecto al funcionamiento del mercado, así como por la resistencia ejercida por los Estados miembros, cuya negación sistemática a la cesión de competencias en una materia tan ligada a la noción de soberanía, ha conducido a una situación donde la insuficiencia de las medidas positivas adoptadas a nivel comunitario, favorecida por la exigencia de unanimidad impuesta por el artículo 94 TCE para la

²¹⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 215.

adopción de instrumentos normativos, se conjuga con la constatación, cada vez más evidente, de que ciertos aspectos de las normativas nacionales que regulan el sector de la imposición directa perjudican la realización del mercado interior. Un mercado interior cuya integración real, tal como afirma UCKMAR²¹⁷, será únicamente posible cuando se logre una armonización de los sistemas tributarios que incluya también a los impuestos directos.

Mientras tanto, frente a esta insuficiencia de la actuación positiva, el TJCE ha desarrollado una importante labor de revisión de los sistemas nacionales de imposición directa a través de su confrontación con el principio de no discriminación por razón de nacionalidad y con el conjunto de las libertades comunitarias, identificando, en las normativas analizadas, múltiples supuestos que, a su parecer, constituían situaciones discriminatorias o restrictivas prohibidas por el Derecho comunitario.

El principal argumento utilizado por el TJCE, convertido ya en una cláusula de estilo presente en la práctica totalidad de las sentencias dictadas sobre aspectos relacionados con la fiscalidad directa, considera que “[...] *aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario*[...]”²¹⁸.

Esta que acabamos de exponer constituye, a nuestro entender, la expresión más evidente de la denominada “armonización negativa” desarrollada por el Tribunal de Luxemburgo en el sector de la imposición directa. En virtud de la misma, y ante la ausencia de actuación positiva por las Instituciones comunitarias, se ha procedido a

²¹⁷ UCKMAR, V.: “Tratados internacionales en materia tributaria”, en AMATUCCI, A. (Dir): *Tratado...*, op. cit., pág. 742.

²¹⁸ Esta afirmación, realizada por primera vez en la STJCE de 14 de febrero de 1995, SCHUMACKER, asunto C-279/93 (apartado vigésimo primero), ha sido reiterada, entre otras, en las sentencias del TJCE de 11 de agosto de 1995, WIELOCX, asunto C-80/94; de 27 de junio de 1996, ASSCHER, asunto C-107/94; de 28 de abril de 1998, SAFIR, asunto C-118/96; de 16 de julio de 1998, IMPERIAL CHEMICAL INDUSTRIES, asunto C-264/96; de 29 de abril de 1999, ROYAL BANK OF SCOTLAND, asunto C-311/97; de 14 de septiembre de 1999, GSCHWIND, asunto C-391/97; de 13 de abril de 2000, BAARS, asunto C-251/98.

afirmar los límites a la competencia estatal sobre esta materia, constituidos por el principio de no discriminación y el respeto a las libertades comunitarias, cuya interpretación ha puesto en tela de juicio algunos de los postulados clásicos utilizados por los sistemas tributarios nacionales en el ámbito de la fiscalidad directa, como sucede, por ejemplo, con la obligación real de contribuir.

Esta actuación, que según la definición propia de “fiscalidad negativa”, se dirige principalmente a garantizar la no discriminación e igualdad de condiciones de todos los operadores económicos presentes en el mercado²¹⁹ sólo puede presentar, en opinión de SEER, un efecto destructivo sobre el Derecho tributario nacional²²⁰, pues, cuando el Tribunal es llamado a intervenir, no puede proceder de una manera constructiva a la adaptación de los distintos sistemas fiscales nacionales.

A nuestro entender, sin negar el carácter destructivo que caracteriza la labor de armonización negativa desarrollada por el TJCE, este aspecto no puede entenderse aisladamente, sino que debe conectarse a la pertenencia de todo este conjunto de resoluciones judiciales al grupo de la denominada “jurisprudencia creativa” del Tribunal de Luxemburgo, que, en palabras de BORJA²²¹, se caracteriza por su original contribución en la formulación de las definiciones, reglas y principios contenidos en el TCE y en los actos normativos derivados, tratando de suplir la falta de normas de referencia e integrando la normativa existente.

En consecuencia, consideramos que no toda la labor desarrollada por el máximo órgano jurisdiccional de la UE en el ámbito de la fiscalidad directa se encamina a la destrucción de los ordenamientos tributarios nacionales. Junto a esa actuación, la jurisprudencia del TJCE ha servido, como bien ha expresado DI PIETRO²²², para afirmar valores comunitarios a través del reconocimiento de los principios comunes al conjunto de los sistemas fiscales de los Estados miembros, como

²¹⁹ Esta definición del concepto de “fiscalidad negativa” es aportada por BORJA, P.: “L’anti-sovrano (potere tributario e sovranità nell’ordinamento comunitario)”, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004, pág. 52.

²²⁰ SEER, R.: “Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario”, Atti del Convegno di Studio *per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005, pág. 1 (inédito).

²²¹ BORJA, P.: “L’anti-sovrano...”, op. cit., pág. 90.

²²² DI PIETRO, A.: “El futuro tributario de la Unión Europea...”, op. cit., págs. 576 y 577.

ha sucedido al identificar determinados principios jurídicos nacionales capaces de justificar la derogación estatal de la prohibición de discriminación, así como de las restricciones a la libertad de circulación o establecimiento, haciendo prevalecer, aunque sea excepcionalmente, un principio jurídico sobre el tradicional interés del mercado.

II.3. La actuación del TJCE a través de los principios de no discriminación y no restricción.

Al intentar analizar la labor desarrollada por el TJCE en el ámbito de la imposición directa nos encontramos con un primer problema de singular importancia, cual es la dificultad de elaborar unos criterios generales a partir de las soluciones dadas a situaciones concretas²²³. Este particularismo, presente en todo Derecho de creación jurisprudencial, impide determinar de una forma definitiva, con la claridad y precisión necesarias, aquellos aspectos de la normativa tributaria de los Estados miembros que pueden considerarse contrarios al Derecho comunitario.

Es este mismo casuismo el que permite que la problemática mencionada pueda ser analizada desde muy diversas perspectivas, si bien, todas ellas confluyen en la consideración del principio de no discriminación, y del proceso desarrollado para constatar la vulneración del mismo, como el prisma a través del cual debe ser examinada cualquier posible vulneración del Derecho comunitario originario²²⁴.

En consecuencia, aquello que permite dotar de coherencia a las decisiones del TJCE es el proceso discursivo utilizado por el mismo para confrontar una situación

²²³ Esta dificultad, de carácter técnico – jurídico, se hace mucho más patente en aquellos operadores habituados al denominado “sistema continental”, en tanto supone una inversión del razonamiento lógico que suele utilizarse en los procesos deductivos que se efectúan en el mismo, caracterizados por la aplicación a un caso particular de la norma enunciada con carácter general.

²²⁴ Así, las obras que se han encargado de estudiar el impacto del Derecho comunitario sobre la fiscalidad directa gravitan sobre el principio de no discriminación, bien centrando su atención en la formulación y alcance general de este principio (GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998; AMATUCCI, F.: *Il principio di non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 1998; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001), realizando un análisis detallado de la jurisprudencia emanada respecto de cada una de las manifestaciones específicas del mismo (MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000) o destacando los efectos de dicho principio sobre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros (DI PIETRO, A. et al.: *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, Cedam, Padova, 2004).

concreta con las exigencias generales del principio de no discriminación y las exigencias particulares de cada una de las libertades comunitarias reflejadas en el TCE, de ahí la importancia de desarrollar nuestro análisis a partir de la consideración del mismo, introduciendo las matizaciones que consideremos oportunas en función del ámbito material que constituye el objeto de nuestro estudio.

II.3.1. El principio de no discriminación.

II.3.1.1. Cláusula general.

La formulación general del principio de no discriminación se realiza en el artículo 12 TCE, cuyo tenor literal establece que “[...] *en el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad*”. El mismo no es sino una manifestación concreta del principio general de igualdad²²⁵, manifestación formulada en sentido negativo que se concreta en la prohibición de cualquier discriminación que se realice sobre la base de la nacionalidad.

Así pues, en su formulación más genérica, el principio de no discriminación vendría a suponer la imposibilidad de atribuir un tratamiento distinto a situaciones similares, salvo que concurra una *diferencia objetiva* que justifique la diferencia de trato²²⁶. La concurrencia de esta *diferencia objetiva* entre *situaciones similares* que reciben un trato distinto determina la inexistencia de *comparabilidad*, o, tal como se podría expresar siguiendo a la doctrina italiana, la existencia de una mera “discriminazione formale”²²⁷, caracterizada por la constatación de una diferencia de

²²⁵ Así lo afirman, entre otros, GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., págs. 19 y 26; FANTOZZI, A.: “Riflessi fiscali del principio di non discriminazione comunitaria”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 118. En sentido contrario se manifiesta WOUTERS (cfr. LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 303).

²²⁶ Vid. AMATUCCI, F.: *Il principio...*, op. cit., pág. 104; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación...*, op. cit., pág. 252; FANTOZZI, A.: “Riflessi fiscali del principio di non discriminazione comunitaria”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 119.

²²⁷ Vid. AMATUCCI, F.: *Il principio...*, op. cit., pág. 104; LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 305.

trato entre *situazioni similari* aunque *no comparabili* que, por ello, son sólo *apparentemente discriminatorie*.

Siguiendo a esta misma doctrina italiana, podemos aseverar que aquello que realmente prohíbe el principio de no discriminación es la denominada “discriminazione sostanziale”²²⁸, y lo hace en la doble vertiente²²⁹ manifestada por el Tribunal de Luxemburgo respecto a dicho principio de no discriminación, en virtud de la cual éste se entenderá vulnerado tanto cuando se actúa de modo arbitrario causando discriminaciones entre situaciones comparables, como al otorgar un tratamiento uniforme a situaciones objetivamente diferenciadas²³⁰, a no ser que dicha diferencia o igualdad de tratamiento se encuentre objetivamente justificada²³¹.

Entre las notas que configuran este principio deben mencionarse su instrumentalidad²³², su naturaleza jurídica y no política²³³, así como su diferenciación respecto de otras proyecciones del mismo principio, en particular, y por lo que al

²²⁸ Vid. LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell'imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 305.

²²⁹ Tomamos la expresión de GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 26. A esta doble vertiente LYAL añade una tercera categoría de situaciones discriminatorias, que serían las constituidas por el tratamiento muy diferente de situaciones que no son muy diferentes. LYAL, R.: “Il principio di non discriminazione e la fiscalità diretta nel Diritto comunitario” en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 214.

²³⁰ Aunque esta afirmación se repite unánimemente en toda la doctrina que se ha encargado del estudio del principio de no discriminación, entendemos conveniente destacar la formulación realizada por SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación...*, op. cit., pág. 253, en consideración al vasto repertorio jurisprudencial utilizado por el mismo.

²³¹ En este sentido, entre otros, GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 26; IUVENALE, M. y MARCHI, E.: “La discriminazione tra residenti e non residenti nell'imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003, pág. 1056.

²³² A diferencia de los principios materiales, el principio de no discriminación carece de un contenido material propio, de ahí que sólo se pueda proyectar a través de la formulación de una situación de comparabilidad, cuyas circunstancias específicas atribuirán sentido y orientarán la aplicación del mismo a un supuesto concreto. En este mismo sentido, PISTONE, P.: “La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia”, *DPT*, 1995, Tomo I, pág. 1483; GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 27.

²³³ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 32.

ámbito tributario se refiere, respecto a las cláusulas de no discriminación previstas en los convenios de doble imposición²³⁴.

El principio general de no discriminación, que goza de efecto directo²³⁵ y puede ser invocado por todos los nacionales de los Estados miembros, rige en todos los dominios de acción de la Comunidad, permitiendo aplicar sus exigencias en todas las materias en las que tal discriminación es susceptible de intervenir²³⁶. Dentro de su ámbito objetivo de aplicación se incluye, por tanto, la materia fiscal, donde el principio de no discriminación se concreta en una prohibición dirigida a los Estados miembros de ejercitar la potestad tributaria de manera arbitraria o injustificada²³⁷, considerando que se produce una discriminación siempre que un sujeto sufra un tratamiento fiscal menos favorable como consecuencia de la aplicación de disposiciones más gravosas o la inaplicación de normas más ventajosas²³⁸.

Como señala GARCÍA PRATS²³⁹, a pesar de no existir un precepto específico dedicado a la interdicción de la imposición directa discriminatoria, el principio comunitario de no discriminación se ha proyectado sobre esta materia gracias a la labor del TJCE, planteando, por primera vez, la incidencia del mismo sobre la imposición directa en la sentencia dictada en el asunto AVOIR FISCAL²⁴⁰, y desarrollando, muy especialmente a partir de la sentencia dictada en el asunto SCHUMACKER, una interesante doctrina jurisprudencial sobre esta materia que se concreta en la declaración de incompatibilidad con el TCE de todas aquellas normas tributarias nacionales cuya aplicación suponga un tratamiento injustificadamente

²³⁴ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 29; AMATUCCI, F.: *Il principio...*, op. cit., pág. 169; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación...*, op. cit., pág. 87 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., pág. 23.

²³⁵ Vid., per omnia, GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 47, especialmente la jurisprudencia mencionada en la nota al pie número 105 de esa misma página.

²³⁶ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 20.

²³⁷ En este sentido, AMATUCCI, F.: *Il principio...*, op. cit., pág. 104.

²³⁸ Esta es la concreción del efecto negativo derivado de toda situación de discriminación fiscal, consistente en la concesión de un tratamiento fiscal menos favorable, que realizan IUVENALE, M. y MARCHI, E.: “La discriminazione tra residenti e non residenti nell'imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 1057.

²³⁹ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 22.

²⁴⁰ STJCE de 28 de enero de 1986, Comisión vs. Francia, asunto 270/83.

discriminatorio, aún a pesar de la falta de competencia comunitaria sobre este sector de la fiscalidad directa.

No obstante, la actuación del TJCE en esta materia no se ha basado en la aplicación de la cláusula general de no discriminación, sino en las manifestaciones específicas de la misma.

II.3.1.2. Cláusulas específicas.

En virtud de la subsidiariedad que es propia a la cláusula genérica de no discriminación prevista en el artículo 12 TCE, la aplicación de la misma procederá únicamente ante la ausencia de otras disposiciones que prohíban de manera específica la existencia de un tratamiento discriminatorio²⁴¹, disposiciones entre las que se encuentran las libertades fundamentales comunitarias.

Estas manifestaciones, que al igual que el principio general de no discriminación gozan de efecto directo²⁴², se identifican con la libre circulación de mercancías, personas, servicios, capitales y pagos, y al igual que la formulación general, prohíben todo tratamiento discriminatorio que, tomando como base el criterio de la nacionalidad, otorguen un tratamiento diferente a sujetos que se encuentren en una situación comparable en el ejercicio de estas libertades.

La *libre circulación de mercancías* incluye la prohibición de establecer derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente a la importación y exportación entre Estados miembros (artículos 23 a 25 TCE), la prohibición de establecer restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente a la importación y exportación de mercancías (artículos 28 a 31 TCE) así como la prohibición de establecer una tributación interna discriminatoria respecto a los productos de otros Estados miembros (artículos 90 a 93).

²⁴¹ Este es el unánime parecer expresado tanto por la jurisprudencia como por la doctrina científica. Por lo que respecta a la primera, véase por todas la STJCE de 28 de octubre de 1999, VESTERGAARD, asunto C-55/98, apartado 16. En cuanto a la doctrina, vid. AMATUCCI, F.: *Il principio...*, op. cit, pág. 103, nota 1; GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 37; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 26; FARMER, P.: “Il divieto di discriminazione in base alla nazionalità e le libertà fondamentali della Comunità”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit, pág. 194.

²⁴² Vid. nota número 235.

La *libre circulación de personas* se descompone, a su vez, en dos libertades distintas. La *libre circulación de trabajadores* (artículos 39 a 42 TCE) pretende garantizar la posibilidad de desplazarse y aceptar ofertas de trabajo por cuenta ajena en otros Estados miembros en igualdad de condiciones respecto a los nacionales de esos Estados, mientras que la *libertad de establecimiento* (artículos 43 a 48 TCE) comporta el derecho, para las personas físicas que no desempeñen una actividad asalariada y para las sociedades, de desarrollar una actividad económica independiente en otro Estado miembro a través de una organización estable y por un periodo de tiempo indeterminado.

La *libre prestación de servicios* (artículos 49 a 55 TCE) comporta la eliminación a las restricciones de acceso al sector servicios por parte del prestador que desarrolla el mismo en otro Estado miembro sin una organización estable, así como la eliminación de todas las restricciones que pudieran afectar al destinatario de los servicios que se desplaza a otro Estado miembro para recibir los mismos.

La *libre circulación de capitales y pagos* (artículos 56 a 60 TCE) supone la obligación incondicional de los Estados miembros de eliminar todas las restricciones que puedan establecerse a la circulación de pagos y capitales, no sólo entre Estados miembros, sino también respecto a las inversiones y pagos realizados entre éstos y terceros Estados.

En el ámbito de la fiscalidad directa, el Tribunal de Luxemburgo ha elaborado su jurisprudencia tomando en consideración las cláusulas específicas de no discriminación, por presentar una mayor conexión con el desarrollo de las actividades económicas que constituyen el sustrato de toda imposición, prestando especial atención a las tres últimas libertades mencionadas (personas, servicios, capitales y pagos), por ser las que presentan una mayor incidencia sobre este sector.

La declaración de la existencia de una situación discriminatoria por vulneración de alguna de estas manifestaciones específicas de dicho principio, comparte el mismo procedimiento discursivo elaborado por el TJCE para declarar la existencia de una situación discriminatoria contraria a la cláusula general de no discriminación por razón de nacionalidad.

II.3.2. El principio de no restricción.

Como afirma MALHERBE²⁴³, el principio general de interdicción de la discriminación por razón de nacionalidad resulta de poca ayuda en el ámbito de la fiscalidad, pues ni cubre las discriminaciones que puedan sufrir los propios nacionales ni aporta ningún elemento novedoso a las manifestaciones de la interdicción que figuran en los artículos específicos, razón que explica que el juicio de adecuación de la normativa interna de los Estados miembros a las exigencias del principio comunitario de no discriminación se haya realizado por el TJCE sobre la base de las manifestaciones específicas que conforman el mismo.

En efecto, la importancia de las libertades comunitarias no queda limitada a su configuración como cláusulas específicas del principio general de no discriminación, pues, a diferencia de lo que ocurre respecto a dicho principio, éstas están dotadas de un contenido material propio, razón por la cual no revisten el carácter instrumental inherente a dicha formulación general.

La presencia de ese contenido sustantivo ha permitido el desarrollo de una labor jurisprudencial en la que se manifiesta, como afirman MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO²⁴⁴, la tendencia del TJCE a desbordar el alcance tradicional de las cláusulas de no discriminación contenidas en los preceptos que regulan las libertades fundamentales del TCE, configurándolas como disposiciones que protegen y garantizan el ejercicio efectivo de tales libertades frente a toda restricción, directa o indirecta, de índole fiscal.

La formulación del principio de no restricción se realiza a partir de la jurisprudencia vertida sobre el concepto de medidas de efecto equivalente en el ámbito de la libre circulación de mercancías²⁴⁵. Concretamente, en la sentencia DASSONVILLE²⁴⁶, se considera prohibida toda normativa comercial de los Estados

²⁴³ Citado por CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., pág. 36, nota 76.

²⁴⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 27.

²⁴⁵ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 48; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 31.

²⁴⁶ STJCE de 11 de julio de 1974, DASSONVILLE, asunto 8/74, apartado 5.

miembros que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario, mientras que en la sentencia CASSIS DE DIJON²⁴⁷ se admitió la posibilidad de que esas restricciones a la libre circulación de mercancías pudieran estar justificadas por exigencias imperativas de interés público.

Tomando en consideración ambos pronunciamientos, podemos afirmar que el principio de no restricción prohíbe toda actuación por parte de los Estados miembros capaz de obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales, a no ser que dichas restricciones se hallen justificadas, en el supuesto concreto, por la concurrencia de exigencias imperativas de interés público²⁴⁸.

Como puede observarse, el concepto de restricción es más amplio que el concepto de discriminación²⁴⁹, permitiendo analizar la compatibilidad de un mayor número de supuestos con las exigencias establecidas por el Derecho comunitario. Pero, además, ha supuesto una menor exigencia en los planteamientos desarrollados por el TJCE para afirmar la existencia de una vulneración del Derecho comunitario, en cuanto el mismo no deberá, necesariamente, determinar de forma clara y precisa la situación de comparabilidad que fundamenta la calificación de una determinada actuación como discriminatoria, pues éste no constituye un elemento esencial en la declaración de un supuesto como restrictivo²⁵⁰.

²⁴⁷ STJCE de 20 de febrero de 1979, CASSIS DE DIJON, asunto 120/78, apartado 8.

²⁴⁸ Así se puede deducir de las sentencias mencionadas y de la jurisprudencia posterior del TJCE que ha extendido la prohibición de restricciones al resto de libertades comunitarias, como sucede, por ejemplo en las sentencias del TJCE de 25 de julio de 1991, SÄGER, asunto C-76/90 (apartado 12), de 31 de marzo de 1993, KRAUS, asunto C-19/92 (apartado 32).

²⁴⁹ Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 52; IUVENALE, M. y MARCHI, E.: “La discriminazione tra residenti e non residenti nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 1058; LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 306; GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho comunitario”, *Documentos IEF*, núm. 8/04, 2004. pág. 25.

²⁵⁰ En este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido...”, op. cit., págs. 32 y 33.

Así pues, en los supuestos de restricción, el TJCE centrará su análisis, más que en la formulación de la situación de comparabilidad respecto a otro sujeto²⁵¹, en el perjuicio que deriva para un ciudadano comunitario, que habiendo ejercido o pretendiendo ejercer el contenido propio de una de las libertades garantizadas por el TCE, se ve obstaculizado por una determinada actuación estatal que restringe el ejercicio de esa libertad.

La evolución jurisprudencial a la que nos venimos refiriendo ha sido de tal importancia en el ámbito de la fiscalidad directa que LYAL²⁵², siguiendo las apreciaciones realizadas por HINNEKENS, distingue dos etapas en la aplicación de los principios del Tratado a esta materia. En la primera etapa, el Tribunal de Luxemburgo se basó únicamente en la existencia de una discriminación, mientras que en una segunda oleada, desarrollada a partir de 1997, el TJCE ha puesto el acento sobre el análisis basado en la existencia de una restricción al ejercicio de una libertad garantizada por el TCE, para examinar, a continuación, sus posibles justificaciones²⁵³.

En efecto, como señalan CAAMAÑO ANIDO, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ²⁵⁴, a partir de la sentencia dictada en el asunto FUTURA²⁵⁵, toda norma reguladora de los impuestos sobre la renta que restrinja, directa o indirectamente, el ejercicio efectivo de derechos y libertades fundamentales del TCE puede resultar incompatible con el Derecho comunitario.

²⁵¹ Situación que, no obstante, puede existir, aunque no sea imprescindible para declarar la existencia de una restricción.

²⁵² LYAL, R.: “Il principio di non discriminazione e la fiscalità diretta nel Diritto comunitario” en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 215.

²⁵³ No quiere esto decir que, con anterioridad a la fecha indicada, el TJCE no hubiera utilizado este tipo de argumentación, sino que a partir de la misma lo hace con mayor intensidad. Así, por ejemplo, ya había utilizado la argumentación conforme al principio de no restricción en las sentencias del TJCE de 27 de septiembre de 1988, DAILY MAIL, asunto 81/87; y de 28 de enero de 1992, BACHMANN, asunto C-204/90.

²⁵⁴ CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Jurisprudencia tributaria del TJCE (1996-1999)*, Tomo II, La Ley, Madrid, 2001, pág. 31.

²⁵⁵ STJCE de 15 de mayo de 1997, FUTURA, asunto 250/95. A partir de dicha sentencia, el TJCE ha procedido a analizar la normativa fiscal de los Estados miembros a la luz del principio de no restricción, entre otras, en las sentencias del TJCE de 26 de octubre de 1999, EUROWINGS, asunto C-294/97, (apartado 33); de 18 de noviembre de 1999, X AB – Y AB, asunto C-200/98, (apartado 28); de 3 de octubre de 2002, DANNER, asunto C-136/00 (apartados 30 y 31); así como en las dictadas en los asuntos SAFIR (apartados 22, 23 y 30), ICI, VESTERGAARD (apartado 21) y BAARS (apartado 30), ya mencionadas a lo largo de este trabajo.

Las consecuencias de esta jurisprudencia en nuestro ámbito de estudio pasan por relativizar progresivamente el principio de no discriminación, que en su aplicación a este sector de la fiscalidad directa ha ido perdiendo su conexión con el criterio de la nacionalidad, o al menos con la utilización usual de este criterio²⁵⁶, para afirmar la mayor importancia de la residencia como aspecto capaz de manifestar situaciones contrarias al Derecho comunitario.

Así mismo, ha posibilitado una actuación expansiva del TJCE en el análisis de la adecuación de la normativa tributaria interna y convencional de los Estados miembros a las exigencias impuestas por el ordenamiento comunitario, pues, para apreciar la existencia de un tratamiento fiscal contrario al ordenamiento comunitario, el TJCE ya no deberá demostrar que el sujeto comunitario perjudicado por el mismo se encuentra en una situación de comparabilidad respecto a otro sujeto que recibe un diferente tratamiento fiscal. Para declarar que una normativa tributaria resulta incompatible con el Derecho comunitario bastará con constatar que la aplicación de dicha normativa produce un perjuicio o una desventaja, real o potencial, a un nacional comunitario que deriva del ejercicio, por parte del mismo, de una libertad comunitaria²⁵⁷.

La aplicación al ámbito tributario de esta nueva forma de argumentar desarrollada por el TJCE a partir de las libertades fundamentales, ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina internacional. Entre las mismas MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO²⁵⁸ destacan las expresadas por LEHNER, que ha sostenido que “[...] *el entendimiento de las cláusulas de no discriminación como disposiciones que prohíben toda restricción fiscal va más allá de lo establecido en el TCE y, por*

²⁵⁶ Dicha utilización usual consistía en la prohibición, para un Estado miembro, de establecer un tratamiento discriminatorio respecto a los nacionales de otros Estados miembros. Frente a esa utilización habitual del criterio de nacionalidad, el mismo adquiere otra perspectiva a raíz de la posible invocación directa de las libertades comunitarias ante el Estado que establece un tratamiento restrictivo en perjuicio de sus propios nacionales, como sucede en los asuntos DAILY MAIL (apartado 16), ICI (apartado 21), X AB - Y AB (apartado 26) o BAARS (apartado 28).

²⁵⁷ Este planteamiento se expresa con absoluta claridad en la STJCE de 12 de diciembre de 2002, DE GROOT, asunto C-385/00, apartado 83.

²⁵⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., pág. 102.

tanto, establece limitaciones a los Estados miembros, en principio, superiores a aquellas a las que otorgaron su consentimiento [...]”.

Compartimos la crítica que dichos autores realizan del planteamiento manifestado por LEHNER, en el sentido de que no existe razón alguna que justifique la exclusión de la materia tributaria de una manera de interpretar las libertades comunitarias que viene siendo aplicada por parte del TJCE a otros ámbitos materiales²⁵⁹. Además, una interpretación sistemática del TCE rechaza el razonamiento formulado por LEHNER, pues es el propio texto del Tratado el que, en su artículo 3.1 c) establece como uno de sus objetivos la creación de “[...] *un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales [...]*”²⁶⁰.

Ciertamente, la declaración de que una determinada medida de carácter tributario restringe el ejercicio de las libertades comunitarias requiere, a diferencia de lo que sucede en la constatación de una situación discriminatoria, una menor exigencia en los argumentos aportados por el TJCE para llegar a tal conclusión. Ello se debe, en parte, a la falta de instrumentalidad que es propia a un modo de razonar que, para declarar la contradicción de una norma tributaria con el ordenamiento comunitario, no utiliza como referente, o al menos no lo hace de manera exclusiva, un criterio formal, como es la nacionalidad, sino un determinado contenido sustantivo.

A pesar de que con este nuevo modo de argumentar se pueda proceder de una forma aparentemente menos rigurosa, no debemos olvidar que la actuación del Tribunal de Luxemburgo a través de dicho contenido sustantivo se refleja no sólo en el

²⁵⁹ Planteamiento que debemos conectar con otros razonamientos similares que, basándose en la autonomía del Derecho tributario, abogaban por negar la aplicación del principio de no discriminación por razón de nacionalidad al ámbito de la fiscalidad directa, y que han merecido las certeras críticas de FALCÓN, que ha destacado la necesidad de aplicar el Tratado, también en materia tributaria, con todas sus consecuencias y aun a riesgo de que los Estados pierdan recaudación. Vid. FALCON Y TELLA, R.: “La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (I): las sentencias Schumacker, Wielocx y Asscher y la injustificada reacción contra las mismas basada en la autonomía del Derecho fiscal”, *QF*, núm. 13, 1998; “La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (II): los importantes matices introducidos por las sentencias Futura Participations y esposos Gilly”, *QF*, núm. 14, 1998.

²⁶⁰ En este mismo sentido, IUVENALE, M. y MARCHI, E.: “La discriminazione tra residenti e non residenti nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., pág. 1058; FANTOZZI, A.: “Dalla non discriminazione all’eguaglianza in materia tributaria”, *Atti del Convegno di Studio Per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005, pág. 6 (inédito).

momento de constatación de la vulneración del Derecho comunitario, sino que se traslada también al momento posterior de justificación de la medida restrictiva, fase en la que el contenido sustantivo que se pretende salvaguardar deberá ser puesto en relación con otros valores presentes en el supuesto concreto, igualmente válidos, que pudieran justificar una excepción o limitación de aquél²⁶¹.

No es de extrañar, por tanto, que la única diferencia práctica que pueda derivarse de la calificación de una medida como discriminatoria o restrictiva sea la admisión, en este último caso, de una serie de exigencias imperativas de interés general no contempladas expresamente en el TCE, que, bajo ciertas condiciones, pueden justificar la medida de carácter restrictivo²⁶².

En nuestra opinión, las críticas que se realizan respecto a la utilización por parte del TJCE de este procedimiento discursivo que pretende desarrollar toda la potencialidad de las libertades comunitarias, no deben dirigirse tanto respecto al planteamiento propiamente dicho, como en lo que concierne a la coherencia que debe exigirse al Tribunal a la hora de delimitar claramente cuándo un determinado supuesto es susceptible de ser analizado a la luz del principio de no discriminación y cuándo se podrá acudir al principio de no restricción.

Así mismo, consideramos que en el procedimiento de análisis de un determinado supuesto a la luz del principio de no restricción, el TJCE debería proceder a un mayor reforzamiento del papel desempeñado en el mismo por las exigencias imperativas de interés general que pueden justificar una restricción, en un supuesto

²⁶¹ Entre las críticas que se han formulado al TJCE, basadas en la concepción meramente económica que el mismo parece otorgar a las libertades comunitarias, se ha prologado la relativa a la inexistencia del desarrollo de un auténtico razonamiento jurídico por parte de dicho órgano. Sin embargo, el procedimiento discursivo que acabamos de expresar, en el que se procede a la ponderación de los principios jurídicos sustantivos concurrentes en un mismo supuesto de hecho constituye un método consolidado en la ciencia del Derecho, utilizado en la delimitación del contenido de los derechos públicos subjetivos de naturaleza constitucional y admitido, también, por la ciencia del Derecho Financiero.

²⁶² Causas de justificación cuya utilización, como tendremos ocasión de analizar en otro lugar, también se ha extendido a los supuestos de discriminación indirecta o encubierta, en los que la situación contraria al Derecho comunitario no se basa en la utilización del criterio de la nacionalidad, aspecto que avala, en cierta medida, los planteamientos realizados acerca de la falta de instrumentalidad en la formulación del juicio de adecuación de una medida tributaria al Derecho comunitario, cuando no se realiza sobre la base del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad.

concreto, del contenido de las libertades comunitarias por una medida normativa de naturaleza tributaria, pues sólo a través de esta actuación reforzará el carácter jurídico de dichas libertades y podrá encontrar las bases de un auténtico Derecho comunitario tributario que, no obstante, no podrá realizarse de forma plena en ausencia de una armonización de la imposición directa.

II.4. El proceso de formulación del tratamiento discriminatorio o restrictivo.

Como hemos intentado exponer hasta el momento, la distinción entre discriminación y restricción, que conceptualmente no ha sido aún resuelta de manera definitiva, se corresponde con un diverso modo de argumentar desarrollado por el TJCE en función de que nos encontremos ante uno u otro tipo de vulneración del Derecho comunitario.

Pese a las diferencias que se producen en el modo de razonar del TJCE en uno y otro caso, el proceso a través del cual se puede llegar a afirmar la existencia de una situación contraria al Derecho comunitario es semejante en ambos casos²⁶³. En este proceso, nosotros distinguiremos tres aspectos: la constatación de la existencia de una situación discriminatoria o restrictiva, la tipificación de dicha situación y la posible justificación de la misma.

II.4.1. La constatación de la existencia de una situación discriminatoria o restrictiva.

La existencia de una situación contraria al ordenamiento comunitario requiere, como requisito previo, que el sujeto perjudicado por la misma se encuentre bajo el ámbito de aplicación objetivo y subjetivo del Derecho comunitario. Cumplido este requisito, podrá constatarse la existencia de tal contradicción por producirse una incompatibilidad material entre las libertades comunitarias y la normativa controvertida, que se traduce en un perjuicio para un ciudadano comunitario, o una

²⁶³ Así lo manifiesta, GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 63. En el mismo sentido se expresa GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido...”, op. cit., pág.32, si bien señala que en el proceso de constatación de una medida restrictiva puede no formularse la situación de comparabilidad, por ser este un elemento contingente en la declaración de este tipo de situaciones contrarias al ordenamiento comunitario.

incompatibilidad formal, derivada del diferente trato fiscal que recibe un ciudadano comunitario que se encuentra en una situación comparable respecto a otro ciudadano comunitario, y que se traduce en un perjuicio para el primero de los sujetos mencionados.

En el primero de los casos mencionados, el TJCE basará su análisis, fundamentalmente en la utilización de un *criterio teleológico*, destinado a verificar la existencia de un perjuicio que impide desarrollar plenamente el contenido de las libertades comunitarias, mientras que, en el segundo supuesto, centrará su atención en el desarrollo de un *proceso lógico deductivo* que parte de la determinación de la existencia de una situación de comparabilidad entre los sujetos que reciben un tratamiento diferenciado.

Así pues, de las afirmaciones realizadas puede colegirse que la constatación de la existencia de una situación contraria al Derecho comunitario se descompone en dos fases: una primera, contingente para la declaración de la existencia de una restricción e imprescindible para la constatación de una discriminación, que comprende la determinación de la existencia de una situación de comparabilidad, y una segunda, en la que se concreta la medida o la práctica fiscal que resulta discriminatoria o restrictiva, así como el perjuicio en que la misma se concreta.

II.4.1.1. La comparabilidad de las situaciones.

El Tribunal de Luxemburgo no ha utilizado un único esquema a la hora de valorar la existencia o inexistencia de una situación de comparabilidad en un supuesto concreto, ni ha establecido unos criterios generales que permitan afirmar, sin lugar a dudas, cuándo nos encontramos ante situaciones comparables. En cada uno de los supuestos sometidos a su examen, el TJCE ha realizado un análisis singularizado de las circunstancias presentes en el mismo que permitían determinar la existencia de una situación de comparabilidad, por lo que únicamente podremos realizar un recorrido a través de dichos supuestos particulares para intentar identificar las máximas jurisprudenciales de mayor importancia que, por lo que al ámbito de la imposición directa se refiere, han versado, directa o indirectamente, sobre la comparabilidad entre contribuyentes residentes y no residentes.

II.4.1.1.1. La comparabilidad absoluta.

Sobre este particular, y en el ámbito relativo a la tributación directa de las personas físicas, fue la sentencia SCHUMACKER la que afirmó con mayor claridad que “[...] *en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general*”²⁶⁴, pues los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, siendo el Estado de residencia de este sujeto el que, normalmente, podrá apreciar más fácilmente la capacidad contributiva individual de este sujeto, al poder computar el total de sus ingresos así como tomar en consideración su situación personal y familiar.

Así pues, como regla general, residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable. En consecuencia, el hecho de que un Estado miembro no permita a los no residentes acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los residentes no es, por regla general, discriminatorio²⁶⁵.

No obstante, en esta misma sentencia SCHUMACKER, se afirmó una excepción a la regla general de ausencia de comparabilidad entre residentes y no residentes, que sería la constituida por aquel supuesto en el que el no residente no obtiene rendimientos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar²⁶⁶.

En un supuesto como el descrito, residente y no residente se encuentran en una situación comparable, y al producirse tal situación, “[...] *el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar*

²⁶⁴ Apartados 31 y 32. Esta doctrina ha sido reiterada en las sentencias dictadas en los asuntos WIELOCX (apartado 18), ASSCHER (apartado 41), GSCHWIND (apartado 22) y ZURSTRASSEN (apartado 21), a las que ya nos hemos referido anteriormente, así como en las sentencias del TJCE de 12 de junio de 2003, GERRITSE, asunto C-234/01, (apartado 43); de 1 de julio de 2004, WALLENTIN, asunto C-169/03, (apartado 15).

²⁶⁵ SCHUMACKER, apartado 34.

²⁶⁶ SCHUMACKER (apartado 36), WIELOCX (apartado 20), ASSCHER (apartado 43), GSCHWIND (apartado 27), WALLENTIN (apartado 17).

del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales”²⁶⁷.

Como puede observarse, en este tipo de supuestos constituidos por personas físicas, la afirmación de la existencia de una situación de comparabilidad entre contribuyentes residentes y no residentes se realiza a partir de la consideración de la capacidad económica global del contribuyente no residente, que se constata a través de un análisis integral de todos los elementos que influyen en la determinación de esa capacidad contributiva²⁶⁸.

Sin entrar a valorar los abundantes comentarios y críticas que la doctrina científica ha realizado respecto de esta jurisprudencia consolidada del TJCE, consideramos oportuno destacar algunas consecuencias que derivan de la misma y que pudieran resultar interesantes en nuestro estudio sobre la relación entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición.

Así, en primer lugar, la necesidad de analizar la situación del contribuyente no residente en términos absolutos obliga a tomar en consideración todos los instrumentos normativos, nacionales y convencionales, que le resultan aplicables, así como los efectos jurídicos que derivan de la aplicación conjunta de los mismos, con especial atención a los métodos utilizados para eliminar la doble imposición internacional²⁶⁹.

²⁶⁷ SCHUMACKER, apartado 41.

²⁶⁸ Siguiendo a la doctrina italiana, podríamos afirmar que la existencia de la comparabilidad se determina, en estos casos, por el TJCE a través de la utilización del método de la “comparazione complessiva”, que toma en consideración la situación jurídica y económica del contribuyente no residente en términos absolutos. En este sentido, BORJA, P.: “L’anti-sovrano...”, op. cit., pág. 63; LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 312.

²⁶⁹ No debemos olvidar que, por ejemplo, la imposibilidad de tomar en consideración la situación personal y familiar del Sr. Schumacker en su país de residencia (Bélgica) deriva de la exención en el mismo de las rentas obtenidas en el Estado de empleo (Alemania), exención que se establece en la normativa interna del país de residencia para dar cumplimiento al reparto de soberanía tributaria operado en virtud de un CDI suscrito entre el Estado de residencia y el Estado de empleo. Así pues, aunque la diferencia de trato calificada como discriminatoria no deriva de la normativa interna belga ni del CDI suscrito entre Bélgica y Alemania, sino de una normativa interna alemana que deniega al no residente una ventaja fiscal, se deberán tomar en consideración aquellos elementos normativos para determinar la existencia de una situación de comparabilidad.

En segundo lugar, esta jurisprudencia también incide sobre la configuración tradicional de los principios de asignación impositiva internacional. En efecto, la tributación conforme al principio personalista, admitido en el Derecho fiscal internacional y en el MCOCDE, supone que aquel Estado que presenta un nexo de carácter personal (la residencia) con un determinado sujeto será el competente para gravarlo tomando en consideración su capacidad económica global y sus circunstancias personales y familiares. Sin embargo, a la luz de la máxima jurisprudencial reseñada, puede afirmarse que, bajo ciertas condiciones, el respeto del Derecho comunitario puede excepcionar el alcance de dicho principio y de la normativa, interna o convencional, en que el mismo se refleje, al obligar a que sea el Estado de la fuente el que grave al sujeto no residente tomando en consideración sus circunstancias personales y familiares.

II.4.1.1.2. La comparabilidad relativa.

El TJCE también ha identificado supuestos de comparabilidad en los que el término de comparación no lo constituye la situación económica y jurídica global del contribuyente no residente, sino un aspecto específico de la situación del mismo que lo coloca en una situación objetivamente similar a la de un sujeto residente²⁷⁰.

La aplicación de este método de comparación limitada, menos estricto que el de la comparación a través de la situación económica global, al ámbito de los rendimientos empresariales ha permitido que el Tribunal de Luxemburgo admita con mayor frecuencia la existencia de una situación de comparabilidad en supuestos relativos a la imposición societaria.

Así, en el asunto AVOIR FISCAL, se afirmó que las sociedades que tienen su domicilio social en Francia y los establecimientos permanentes situados en Francia de sociedades domiciliadas en el extranjero, se encuentran en una situación comparable en dicho Estado por lo que respecta a la determinación de su base imponible con vistas

²⁷⁰ En estos casos la doctrina italiana habla de la utilización por parte del TJCE del método de la “comparazione limitata”. Vid. BORJA, P.: “L’anti-sovrano...”, op. cit., pág. 63; LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit, pág. 312.

a la fijación del impuesto sobre sociedades²⁷¹. En consecuencia, la normativa interna francesa que concede una ventaja fiscal (*avoir fiscal*), cuya finalidad es la de evitar la doble imposición económica, en favor de los beneficiarios de los dividendos repartidos por sociedades residentes y la deniega cuando los dividendos son repartidos por establecimientos permanentes de sociedades no residentes, resulta contraria al Derecho comunitario²⁷².

La existencia de esta misma situación de comparabilidad entre sociedades residentes y establecimientos permanentes de sociedades no residentes en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades fue reiterada en el asunto ROYAL BANK OF SCOTLAND²⁷³, con la particularidad de que en este supuesto concreto, la existencia de tal comparabilidad se refuerza por el reconocimiento expreso de la misma en un CDI suscrito entre el Estado de ubicación del establecimiento permanente y el de residencia de la sociedad a la que pertenecía dicho establecimiento.

En el asunto SAINT GOBAIN se admitió que sociedades residentes y establecimientos permanentes se encuentran en una situación objetivamente comparable respecto al carácter imponible, en el Estado de ubicación de dicho establecimiento, de la posesión de participaciones, así como de los dividendos procedentes de dichas participaciones, en filiales y subfiliales extranjeras²⁷⁴. En consecuencia, la denegación a los establecimientos permanentes del disfrute de las ventajas fiscales de las que gozan las sociedades residentes en virtud de la normativa interna del Estado de ubicación y de los convenios de doble imposición suscritos entre éste y los terceros Estados de procedencia de dividendos, cuya finalidad es la de evitar supuestos de doble imposición económica, resulta contraria al Derecho comunitario.

²⁷¹ Asunto AVOIR FISCAL, apartados 19 y 20.

²⁷² Nótese que, en este caso, la denegación de la ventaja fiscal afecta de una manera indirecta a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, mientras que afectará de una manera directa a los perceptores de dividendos de dichos establecimientos, que serán los que no puedan aplicarse el crédito de impuesto previsto por la legislación francesa.

²⁷³ Vid. apartados 28 y 30.

²⁷⁴ Vid. apartado 48.

Aunque las situaciones de comparabilidad se pueden reconducir, directa o indirectamente, a la existencia de una dicotomía entre residentes y no residentes, existen casos en los que el TJCE ha declarado la existencia de una situación comparable desde otra perspectiva diversa a la que constituye la relación entre residentes y no residentes.

Así, en LENZ o en MANNINEN²⁷⁵, analizando un supuesto similar al que constituye el objeto del asunto AVOIR FISCAL, pero tomando como referencia la situación del sujeto perceptor de los dividendos al que se deniega la concesión de una ventaja fiscal, prevista en una normativa nacional que tiene por finalidad atenuar la doble imposición que sufre esta categoría de rentas, se afirma la existencia de una situación de comparabilidad entre los accionistas sujetos al pago de impuestos por obligación personal en su Estado de residencia, con independencia de que los dividendos procedan de una sociedad establecida en ese mismo Estado miembro o de una sociedad establecida en otro Estado miembro.

La existencia de una situación de comparabilidad entre residentes también fue manifestada en el asunto AMID, donde el TJCE declaró que “[...] *una sociedad belga que, sin tener establecimientos fuera de Bélgica, incurre en pérdidas en un ejercicio determinado está, a los efectos de su imposición, en una situación comparable a la de una sociedad belga que, teniendo un establecimiento en Luxemburgo, sufre pérdidas en Bélgica y efectúa beneficios en Luxemburgo en ese mismo ejercicio*”²⁷⁶. Por tanto, la normativa interna belga que, haciendo uso de la distinción más arriba mencionada, limita las posibilidades de compensación de pérdidas que corresponden a las sociedades residentes en Bélgica con establecimientos permanentes situados en el extranjero, obligándolas a realizar tal compensación, prioritariamente, con los beneficios obtenidos por dichos establecimientos que se hallen exentos en virtud de un CDI, resulta contraria a la libertad de establecimiento.

Por último, debemos señalar que aunque el TJCE no ha declarado, hasta el momento, la existencia de ninguna situación de comparabilidad entre sujetos no

²⁷⁵ Sentencias del TJCE de 15 de julio de 2004, LENZ, asunto C-315/02, apartado 32; de 7 de septiembre de 2004, MANNINEN, asunto C-319/02, apartado 36.

²⁷⁶ STJCE de 14 de diciembre de 2000, AMID, asunto C-141/99, apartado 29.

residentes, dicha situación ha sido destacada por alguna doctrina científica como aquella que es susceptible de producir supuestos de discriminación horizontal, en tanto la diferencia de trato entre este tipo de sujetos únicamente podrá derivar del diferente régimen convencional que les resulta aplicable²⁷⁷.

Al igual que sucede respecto a las situaciones de comparabilidad declaradas por el TJCE basándose en la situación global de los sujetos comparados, de los supuestos de comparabilidad limitada también pueden extraerse consecuencias útiles para el estudio de la relación entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición.

Así, por lo que respecta a la materia que constituye el objeto principal de los convenios de doble imposición, la doble imposición internacional, podemos observar cómo la diferente configuración de los métodos utilizados para eliminar la doble imposición puede resultar contraria a las exigencias que derivan del Derecho comunitario.

En el mismo sentido, observamos cómo, en algunos de los supuestos descritos, el respeto debido al Derecho comunitario puede obligar a extender, a los sujetos que tributan por obligación real, la ventaja fiscal prevista exclusivamente para eliminar la doble imposición de los sujetos que tributan por obligación personal. Se produce, en consecuencia, una nueva alteración del ejercicio habitual de la soberanía tributaria conforme a los principios clásicos de asignación impositiva admitidos en el ámbito de la fiscalidad internacional, conforme a los cuales, es al Estado de residencia al que normalmente corresponde articular los medios necesarios para evitar o atenuar la doble imposición internacional.

Además, esta modulación de los principios clásicos de asignación impositiva, en ausencia de la necesaria coordinación entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, puede derivar en la producción de conflictos negativos de tasación que conducirían a que los rendimientos obtenidos por un sujeto no residente terminaran

²⁷⁷ Sobre este particular, nos remitimos a las consideraciones que realizaremos al tratar el tema de la denominada discriminación horizontal en el apartado dedicado a la tipificación de las medidas discriminatorias o restrictivas.

por no tributar ni en el Estado de generación de los mismos ni en el Estado de residencia de dicho sujeto.

A estos problemas manifestados por la interacción entre medidas destinadas a evitar la doble imposición internacional y el Derecho comunitario, que pueden producirse con independencia de cuáles sean los instrumentos normativos, internos o convencionales, que establecen las medidas contrarias a las exigencias comunitarias, debe unirse un nuevo problema que puede presentarse únicamente cuando el instrumento jurídico controvertido sea un CDI. En estos casos, la extensión de la ventaja fiscal al sujeto no residente no sólo plantea una modificación de los principios de asignación impositiva, sino que también puede suponer una alteración del principio de eficacia relativa de los tratados internacionales²⁷⁸.

No obstante, del análisis de las situaciones de comparabilidad expresadas más arriba, se puede inferir que no todas las situaciones en las que el Derecho comunitario interacciona con un CDI expresa una incompatibilidad entre sus postulados, pues, muy al contrario, puede observarse la existencia de supuestos de incidencia que no se traducen en una contradicción. Por ejemplo, en el asunto ROYAL BANK, la existencia de una cláusula en el convenio suscrito entre Grecia y Reino Unido en el que se equipara, a efectos fiscales, la situación de sociedades residentes y establecimientos permanentes de sociedades no residentes, es utilizado por el TJCE como un argumento que refuerza la existencia de una situación comparable entre ambos sujetos²⁷⁹.

Así mismo, en el asunto AVOIR FISCAL, la existencia de convenios de doble imposición suscritos por Francia con determinados Estados miembros, en los que se extendía la ventaja fiscal controvertida a los no residentes en Francia que fueran nacionales de dichos Estados contratantes, impide que se puedan producir situaciones discriminatorias respecto de estos sujetos, contradicción con el Derecho comunitario que no se habría producido en ningún caso si Francia hubiera dispuesto de un

²⁷⁸ Vid. STJCE de 21 de septiembre de 1999, SAINT GOBAIN, asunto C-307/1997.

²⁷⁹ Vid. asunto ROYAL BANK OF SCOTLAND, apartado 31.

entramado convencional completo con todos los Estados miembros en los que se contemplara la extensión del “avoir fiscal”.

Además, dentro de estos supuestos de incidencia sin contradicción entre Derecho comunitario y convenios de doble imposición, existen situaciones en las que no son los convenios los que resultan incompatibles con las exigencias comunitarias, sino la utilización que de los mismos realiza una normativa interna. Así sucede en el asunto AMID, al establecer que la compensación de pérdidas y beneficios se realizará prioritariamente con los beneficios exentos en virtud de un CDI.

En definitiva, consideramos que del examen realizado de la comparabilidad de las situaciones a la luz de la jurisprudencia del TJCE puede extraerse una conclusión general que ya fue puesta de manifiesto por GARCÍA PRATS, cuando este autor afirmó que en la formulación de los criterios de comparación, el Derecho comunitario y el Derecho internacional tributario siguen manteniendo un enfoque diferente de la materia tributaria.

Así, en el primero de los ámbitos señalados, a diferencia de lo que sucede en el Derecho internacional tributario, “[...] *la comparabilidad y la agrupación de sujetos no se realiza desde la perspectiva de justificar y demostrar la necesidad de vincular la capacidad económica global de un sujeto a un Estado para que sea dicho Estado el que tome en consideración su situación, sino que dicho hecho objetivo (vinculación de la fuente económica de las rentas con un territorio) es el que se toma en consideración como el elemento que debe ser relevante para ofrecer una respuesta – en términos de ventajas fiscales - similar para aquellos sujetos que se benefician del ordenamiento comunitario frente a aquellos que no ejercen las libertades fundamentales ni quedan protegidos por el Derecho comunitario [...]*”²⁸⁰.

II.4.1.2. El trato fiscal contrario al Derecho comunitario.

Independientemente de cuál sea el modo de razonar empleado por el Tribunal de Luxemburgo en un supuesto concreto relativo al ámbito de la fiscalidad directa, la declaración de una situación como restrictiva o discriminatoria presenta,

²⁸⁰ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., págs. 223 y 224.

como aspecto común, la presencia de un tratamiento fiscal que resulta contrario al Derecho comunitario²⁸¹ y que causa, o puede causar, un perjuicio a un sujeto que se encuentra incluido en el ámbito de aplicación propio del Derecho comunitario.

Este perjuicio normalmente se concreta en la denegación o en la aplicación más restrictiva de una *ventaja fiscal*²⁸², aunque también puede consistir, simplemente, en el establecimiento de un tratamiento fiscal más gravoso para el sujeto que ha ejercido una libertad comunitaria.

Al igual que sucede con la determinación de las situaciones que resultan comparables, no existen unos criterios generales que nos permitan identificar, de una manera definitiva, la existencia de una ventaja fiscal contraria al Derecho comunitario, pues tal declaración únicamente se podrá realizar sobre la base de un análisis individualizado de las circunstancias concurrentes en un supuesto concreto. No obstante, el análisis de la jurisprudencia del TJCE nos permite identificar ventajas o tratamientos fiscales, declarados incompatibles con las exigencias comunitarias, que presentan rasgos comunes, se repiten con cierta frecuencia o inciden sobre determinados aspectos materiales.

Ante la imposibilidad de realizar una enumeración exhaustiva de cada una de las ventajas y tratamientos fiscales que se han declarado incompatibles con el Derecho comunitario, nos limitaremos a reseñar algunos de los tratos fiscales discriminatorios o restrictivos que presentan una especial incidencia sobre el ámbito material que es propio a los convenios de doble imposición, esto es, fundamentalmente sobre el reparto de la competencia tributaria y la eliminación de la doble imposición.

Así, podemos observar que puede resultar incompatible con el Derecho comunitario una ventaja fiscal, cuya finalidad es la de eliminar la doble imposición económica que sufren los dividendos repartidos por una sociedad, consistente en la concesión de una deducción practicable en el impuesto del perceptor de los mismos

²⁸¹ En un supuesto de discriminación consistirá en el *diverso tratamiento fiscal* concedido a un sujeto respecto de aquel que se otorga a quien se encuentra en una situación comparable, mientras que en un supuesto de restricción consistirá en un *tratamiento fiscal materialmente incompatible con las libertades comunitarias*, que obstaculiza o impide el desarrollo pleno de las mismas.

²⁸² Sobre el concepto de “ventaja fiscal” y la interpretación del mismo realizada por el TJCE véase GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., págs. 132 a 136.

cuando la misma se condiciona a que los dividendos sean repartidos por sociedades residentes, denegándose cuando el reparto lo realizan sociedades no residentes²⁸³.

El TJCE ha declarado también la contradicción con el ordenamiento comunitario de una ventaja fiscal, cuya finalidad es eliminar la doble imposición internacional, consistente en el establecimiento de determinadas deducciones o exenciones que permiten tomar en consideración, en el cálculo de los tributos devengados en un Estado, los impuestos que las sociedades residentes hubieran abonado en el extranjero como consecuencia de la tenencia de participaciones en sociedades extranjeras, así como de la obtención de dividendos percibidos por la tenencia de dichas participaciones, mientras que tal posibilidad se deniega a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes²⁸⁴.

El trato fiscal contrario al Derecho comunitario también puede establecerse con relación a un sujeto residente que ha obtenido rentas en varios Estados miembros distintos a aquel que constituye su residencia, al serle denegadas las ventajas fiscales que permiten tomar en consideración su situación personal y familiar como consecuencia del método utilizado por su Estado de residencia para eliminar la doble imposición internacional que se genera por el reparto de competencias tributarias establecido entre el citado Estado y los diversos Estados de la fuente²⁸⁵.

Pues bien, llegados a este punto, consideramos oportuno realizar dos apreciaciones acerca de las consideraciones efectuadas sobre el trato fiscal que puede resultar contrario al Derecho comunitario.

En primer lugar, a efectos de declarar que un determinado tratamiento fiscal resulta incompatible con el Derecho comunitario, por ser discriminatorio o restrictivo, resulta irrelevante que el mismo derive de una normativa interna o de un CDI²⁸⁶. Las

²⁸³ STJCE de 6 de junio de 2000, VERKOOIJEN, asunto C-35/98; así como en los asuntos AVOIR FISCAL; LENZ o MANNINEN, a los que ya nos hemos referido al tratar el tema de las situaciones comparables. Sin ánimo de reiterar las consideraciones que en aquel lugar realizamos, queremos destacar que en estos supuestos la contradicción deriva de la configuración de los métodos adoptados para eliminar la doble imposición.

²⁸⁴ Así sucede en el asunto SAINT GOBAIN.

²⁸⁵ Vid. asunto DE GROOT.

²⁸⁶ Vid., per omnia, asunto DE GROOT, apartados 92 y 110.

diferencias que, eventualmente, pudieran producirse por la presencia de uno u otro instrumento no derivan del contenido material del mismo, y, por tanto, no son relevantes en el momento de declarar la existencia de una contradicción²⁸⁷.

En segundo lugar, no resulta infrecuente que una ventaja fiscal establecida con la finalidad de evitar o atenuar la doble imposición internacional se declare contraria al Derecho comunitario. En este sentido, parece que la configuración de los métodos previstos por la normativa interna y convencional para eliminar la doble imposición, especialmente su articulación en función de la residencia del sujeto pasivo, criterio fundamental en el reparto de la competencia tributaria entre Estados, resulta potencialmente contradictoria con las libertades comunitarias y el principio general de no discriminación²⁸⁸.

Así pues, parece que tampoco las medidas destinadas a evitar la doble imposición escapan a una tendencia jurisprudencial que parece cada vez menos dispuesta a admitir las diferencias de trato fiscal establecidas atendiendo al criterio de la residencia. Una tendencia que parece advertirse incluso en la propia fórmula utilizada por el TJCE al proceder a analizar una ventaja fiscal, desde la tradicional afirmación realizada en SCHUMACKER, según la cual “[...] *el hecho de que un Estado miembro no permita a los no residentes acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los residentes no es, por regla general, discriminatorio* [...]”²⁸⁹, hasta la más recientemente expresada en MARKS & SPENCER, según la cual “[...]”

²⁸⁷ Aunque sí pudieran serlo en el momento de aportar una solución a algunos de estos supuestos, en virtud del principio de eficacia relativa que corresponde a los convenios de doble imposición atendiendo a su naturaleza de tratado internacional.

²⁸⁸ Este efecto potencialmente contradictorio que deriva de la vinculación del otorgamiento de una ventaja fiscal al criterio de la residencia no es, ni mucho menos, exclusivo de aquellas ventajas fiscales cuya finalidad es la de evitar la doble imposición. Baste con observar que, en la mayoría de las ocasiones que el TJCE ha declarado que una ventaja fiscal es discriminatoria o restrictiva, ésta limitaba su aplicación a los sujetos residentes o a la realización de operaciones económicas con sujetos residentes. Así ha sucedido, por ejemplo, respecto a ventajas fiscales consistentes en la posibilidad de aplicar determinadas opciones fiscales y deducciones, cuya finalidad era tomar en consideración la situación personal y familiar del sujeto pasivo (asuntos SCHUMACKER, GSCHWIND, ZURSTRASSEN o WALLENTIN), en la aplicación de un tipo impositivo inferior (asuntos ASSCHER o ROYAL BANK OF SCOTLAND), en el establecimiento de una deducción que permite minorar de los rendimientos sujetos a tributación las cuotas abonadas en concepto de seguros de vejez, vida o invalidez (asuntos WIELOCX, DANNER o SKANDIA) o en la posibilidad que corresponde a un grupo de sociedades de acogerse al régimen de consolidación fiscal (asuntos ICI o MARKS & SPENCER).

²⁸⁹ SCHUMACKER, apartado 34.

*procede examinar en cada caso concreto si la aplicación de una ventaja fiscal que se reserva a los contribuyentes residentes responde a motivos objetivos pertinentes que puedan justificar la diferencia de trato [...] ”*²⁹⁰.

II.4.2. La clasificación de las situaciones discriminatorias o restrictivas.

Una vez constatada la existencia de una discriminación o restricción contraria al Derecho comunitario, observamos cómo muchas de esas situaciones presentan rasgos comunes que permiten su individualización y diferenciación respecto de otros tipos de discriminaciones o restricciones.

No obstante, consideramos que muchas de las clasificaciones que pueden establecerse no son absolutas, pues pueden realizarse a partir de la toma en consideración de un determinado aspecto, presente en un supuesto concreto, que no excluye la presencia de otros elementos relevantes para formular otro tipo de clasificación. Así, una situación contraria al Derecho comunitario podrá clasificarse atendiendo a la situación en que se encuentren los sujetos que sufran la misma, al perjuicio causado por dicha situación, al instrumento jurídico del que deriva²⁹¹, etc.

En consecuencia, nos limitaremos a elaborar nuestra clasificación a partir de las medidas discriminatorias o restrictivas cuya existencia, hasta el momento, ha sido expresamente declarada por el TJCE, añadiendo una modalidad, la relativa a la denominada “discriminación horizontal”, que, aunque no ha sido objeto de formulación expresa por parte del TJCE, sí que ha tenido reflejo en alguno de los asuntos examinados por la jurisprudencia comunitaria, resultando de especial importancia a la hora de concretar uno de los principales problemas que pueden derivar de la interacción entre convenios de doble imposición y normas comunitarias.

²⁹⁰ MARKS & SPENCER, apartado 38.

²⁹¹ Una completa enumeración de los criterios conforme a los cuales puede tipificarse una situación discriminatoria o restrictiva puede verse en GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido...”, op. cit., pág. 11 a 52.

Aún limitándonos a la clasificación elaborada por el TJCE, observaremos como ni siquiera estas categorías se excluyen entre sí²⁹², pero ello tampoco debe generarnos mayor desasosiego, pues la importancia que estas clasificaciones revisten para el estudioso de la jurisprudencia comunitaria es la de manifestar unos esquemas comunes que se repiten en la constatación de situaciones contrarias al Derecho comunitario y que pueden resultarnos útiles en la identificación de los problemas que pueden derivarse de la aplicación del Derecho comunitario al ámbito de la fiscalidad directa.

II.4.2.1. Discriminación directa.

La primera modalidad que debemos contemplar es la relativa a situaciones de discriminación directa, que se producirán cuando la norma controvertida establezca un tratamiento diferenciado a partir del elemento expresamente protegido por el TCE, esto es, atendiendo al criterio de la nacionalidad²⁹³. En el ámbito de la imposición directa, el Tribunal ha declarado la existencia de discriminación o restricción directa en los asuntos AVOIR FISCAL y METALLGESELLSCHAFT²⁹⁴, al considerar que la discriminación basada en el domicilio estatutario de las sociedades constituye una discriminación fundada en la nacionalidad de las mismas, al constituir éste el criterio conforme al cual se establece su sujeción al ordenamiento jurídico de un determinado Estado.

II.4.2.2. Discriminación indirecta o encubierta.

²⁹² Así, por ejemplo, en el asunto AVOIR FISCAL, la concesión de una ventaja fiscal de la que resultaban beneficiarios los accionistas que percibían los dividendos repartidos por las sociedades aseguradoras establecidas en Francia, puede constituir un supuesto de discriminación directa que atente contra el derecho de establecimiento de las sociedades residentes en otros Estados miembros, y al mismo tiempo, una discriminación inversa contraria a la libre prestación de servicios, en tanto pudiera afectar a un nacional francés que perciba dividendos de una sociedad no residente en Francia.

²⁹³ Vid. LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell'imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 307; GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido...”, op. cit., pág. 11.

²⁹⁴ STJCE de 8 de marzo de 2001, METALLGESELLSCHAFT y otros, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, apartado 42.

El principio de igualdad de trato puede verse vulnerado no sólo por una discriminación establecida en función del criterio de la nacionalidad, puesto que también podrá existir cuando se base sobre criterios diversos que conduzcan al mismo resultado, constatándose entonces la existencia de una discriminación indirecta o encubierta, tal como declaró el TJCE en la sentencia SOTGIU²⁹⁵.

Como advierte GARCÍA PRATS²⁹⁶, de la configuración realizada por el TJCE de este tipo de discriminación se deriva la necesaria presencia de dos elementos para que pueda declararse su existencia, como son la utilización de criterios de diferenciación distintos de la nacionalidad y la consecución, derivada de esa utilización, de un mismo resultado fáctico.

Por lo que respecta al primero de los elementos destacados, como señala el propio autor mencionado, es imposible realizar una enumeración apriorística de los criterios susceptibles de generar una discriminación encubierta. No obstante, la propia sentencia SOTGIU identifica el lugar de origen o de residencia²⁹⁷ como alguno de los criterios que pueden producir la misma, y al hacerlo destaca ya la importante incidencia que este tipo de discriminación puede presentar en el ámbito de la imposición directa, al señalar a la residencia, criterio admitido en el Derecho internacional tributario tanto para establecer el reparto de competencias tributarias como para modular el ejercicio de la competencia tributaria así repartida, como aspecto susceptible, en determinadas circunstancias, de generar situaciones contrarias al Derecho comunitario²⁹⁸.

²⁹⁵ STJCE de 12 de febrero de 1974, SOTGIU, asunto 152/73, apartado 11. En el ámbito de la fiscalidad directa reiteran esta argumentación, constituyendo supuestos de discriminación encubierta, las sentencias del TJCE de 8 de mayo de 1990, BIEHL, asunto 175/88 (apartados 14 y 15), de 13 de julio de 1993, COMMERZBANK, asunto C-330/91 (apartados 14 y 15); de 8 de julio de 1999, BAXTER, asunto C-254/97 (apartado 10); de 16 de mayo de 2000, ZURSTRASSEN, asunto C-87/99 (apartado 18); así como en los asuntos SCHUMACKER (apartados 26 y 28) y WIELOCX, (apartado 16), anteriormente citados.

²⁹⁶ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 65 y ss.

²⁹⁷ El tenor literal de su apartado undécimo indica que “[...] non é quindi escluso che i criteri basati sul luogo d’origine o sulla residenza di un lavoratore possano, in determinate circostanze, avere gli stessi effetti pratici della discriminazione proibita dal Trattato [...]”.

²⁹⁸ No podemos obviar que, en la mayoría de los casos en los que el TJCE ha declarado la existencia de una discriminación encubierta, la misma se basaba en el diferente trato fiscal establecido a través de la utilización del criterio de residencia, como sucede, por ejemplo, en los asuntos BIEHL, COMMERZBANK, SCHUMACKER, WIELOCX o GERRITSE.

En cuanto al segundo de los elementos destacados, la obtención a través del criterio de diferenciación empleado del mismo resultado fáctico al que se habría llegado utilizando el criterio de la nacionalidad, el TJCE entiende que este resultado similar se produce cuando afecta principal o particularmente a los nacionales de otros Estados miembros. Así pues, para que pueda constatarse ese mismo resultado fáctico no será necesario que la medida afecte exclusivamente a los no nacionales, siendo suficiente que el grupo proporcionalmente más afectado por dicha medida sea el de los nacionales de otros Estados miembros, aún cuando dicho efecto no llegue a producirse de manera efectiva, bastando con que el mismo sea potencialmente discriminatorio respecto de los no nacionales²⁹⁹.

II.4.2.3. Discriminación inversa.

Otra modalidad de discriminación sería la conformada por la discriminación inversa³⁰⁰, que se produce cuando la diferencia de tratamiento establecida por la normativa controvertida de un Estado miembro causa un perjuicio a sus propios nacionales, que son tratados, por el hecho de haber ejercido una libertad comunitaria, de una manera menos favorable a aquella que correspondería, en circunstancias similares, a un nacional de otro Estado miembro, al quedar éste último amparado por el Derecho comunitario.

Algunos autores consideran necesario, para que se produzca este tipo de situación contraria al Derecho comunitario, que el nacional que sufre el perjuicio frente a su propio Estado de nacionalidad no resida en el mismo³⁰¹. Aún cuando consideramos que este puede ser el supuesto más habitual, entendemos que tal circunstancia no

²⁹⁹ Así se deduce de los asuntos BIEHL (apartado 14), BACHMANN (apartado 4), SCHUMACKER (apartado 28), ASSCHER (apartado 38), COMMERZBANK (apartado 15). Con mayor detenimiento analizan esta cuestión GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 69 a 74; LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell'imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 308 a 310.

³⁰⁰ Sobre esta modalidad puede consultarse GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 77 a 92; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., pág. 87 a 90; GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido...”, op. cit., pág. 15 a 19.

³⁰¹ En este sentido, IUVENALE, M. y MARCHI, E.: “La discriminazione tra residenti e non residenti nell'imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 1055; LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell'imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 310.

resulta imprescindible para que se produzca una situación de discriminación o restricción inversa³⁰².

En el ámbito de la imposición directa, el primer pronunciamiento en el que se abordó este tipo de situaciones fue en el asunto WERNER³⁰³. En el mismo, un nacional alemán que ejercía una actividad económica y obtenía todas sus rentas en el país de su nacionalidad denunciaba una situación contraria al Derecho comunitario derivada de la imposibilidad de aplicarse ciertas deducciones previstas por la normativa alemana por el mero hecho de residir en otro Estado miembro, mientras que esta ventaja fiscal sí resultaba aplicable a los residentes en Alemania. El Tribunal de Luxemburgo, rechazó la pretensión formulada por el Sr. Werner al entender que, pese a que el mismo residiera en otro Estado miembro, la suya no dejaba de ser una situación puramente interna no amparada por el Derecho comunitario.

No obstante, el propio Tribunal ha corregido la doctrina afirmada en WERNER mediante una jurisprudencia posterior que amplía el contenido de las libertades fundamentales y extiende su protección ante las discriminaciones o restricciones que puedan sufrir, frente a su propio Estado, los nacionales del mismo que hayan ejercido dichas libertades. Afirmaciones como las realizadas en la sentencia ASSCHER, donde se reconocía que “[...] *el alcance del artículo 52 del Tratado*³⁰⁴ *no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho comunitario a los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que*

³⁰² Basta con que ese sujeto que invoca el contenido de las libertades comunitarias frente a su Estado de nacionalidad, aun cuando continúe residiendo en el mismo, haya sufrido un perjuicio derivado del ejercicio de una de esas libertades. Así acaece, por ejemplo en el asunto SAFIR, donde el sujeto que invoca la libre circulación de capitales frente a una normativa interna de carácter restrictivo procedente de su Estado de nacionalidad (Suecia) que establece un régimen tributario diverso de los seguros de vida según éstos hayan sido suscritos con sociedades establecidas o no en dicho país, es al mismo tiempo, residente en dicho Estado. Una situación similar a la expresada se produce en el asunto DANNER.

³⁰³ STJCE de 26 de enero de 1993, WERNER, asunto C-112/91.

³⁰⁴ Actual artículo 43 TCE.

goza de los derechos y de las libertades que garantiza el Tratado [...]”³⁰⁵, son bastante significativas de este cambio jurisprudencial.

En el ámbito de la imposición directa, también la normativa dirigida a evitar la doble imposición internacional ha demostrado ser susceptible de generar situaciones de discriminación o restricción inversa³⁰⁶. En este sentido, los convenios de doble imposición han sido sometidos al análisis de la compatibilidad de su contenido con el Derecho comunitario, especialmente por lo que concierne al diferente trato fiscal otorgado a residentes y no residentes, así como respecto a los métodos utilizados para eliminar la doble imposición, como ya tuvimos ocasión de señalar al hablar del trato fiscal contrario al Derecho comunitario.

II.4.2.4. Discriminación horizontal.

El último tipo de discriminación al que vamos a hacer referencia es el constituido por la denominada *discriminación horizontal*. Se trata de una modalidad de discriminación de perfiles aún imprecisos que no ha sido, hasta el momento, objeto de análisis exhaustivo por parte de la jurisprudencia del TJCE.

En ausencia de ese desarrollo jurisprudencial, ha sido la doctrina científica la que ha empeñado su esfuerzo en la búsqueda de los elementos que permitan configurar este tipo de situación contraria al Derecho comunitario, formulando diversas definiciones, de entre las cuales destacaremos, en primer lugar, la expresada por AMATUCCI, que entiende que este tipo de discriminación puede verificarse en aquellos supuestos en los que, a través de un convenio para la eliminación de la doble imposición suscrito entre dos Estados miembros o entre un Estado miembro y un tercer Estado, se excluya automáticamente de las ventajas fiscales previstas en el mismo a los nacionales de otro Estado miembro, que no ha estipulado con aquellos Estados

³⁰⁵ Vid apartado 32 del asunto ASSCHER. Afirmaciones del mismo tipo se realizan, entre otros, en los asuntos GILLY (STJCE de 12 de mayo de 1998, asunto C-336/96, apartado 22); SCHILLING (STJCE de 13 de noviembre de 2003, asunto C-209/01, apartado 26) y DE GROOT (apartado 80).

³⁰⁶ Así ocurre en las sentencias GILLY, DE GROOT o MANNINEN.

signatarios ningún acuerdo bilateral en materia de doble imposición o han establecido en el mismo un contenido diverso³⁰⁷.

Atendiendo a esta definición, podríamos señalar como rasgos distintivos de este tipo de discriminación la presencia de tres soberanías tributarias diversas, el establecimiento de un determinado régimen fiscal entre dos de ellas a través de un CDI y la denegación de la aplicación de una ventaja fiscal, contemplada en dicho régimen, a los nacionales del tercer Estado no signatario, en tanto dicha ventaja queda limitada en su aplicación a los sujetos cubiertos por ese convenio.

Consideramos que esta configuración de la discriminación horizontal realizada por AMATUCCI es insuficiente y ampliamente criticable.

En primer lugar, no menciona cuál sea la razón por la que deba entenderse que existe una vulneración del Derecho comunitario cuando se deniega la aplicación de un CDI suscrito entre dos Estados miembros a un sujeto de otro Estado miembro, al no delimitar la situación contraria al Derecho comunitario que genera el trato discriminatorio o restrictivo³⁰⁸.

En segundo lugar, consideramos inadecuada la utilización del criterio de nacionalidad o ciudadanía para formular el concepto de discriminación horizontal. Evidentemente, el sujeto que alegue la discriminación deberá ser nacional comunitario, pues sólo estos sujetos gozan de la protección que concede el Derecho comunitario, pero ello no implica que el criterio relevante a la hora de identificar una discriminación horizontal sea el de la nacionalidad.

Debe tenerse en cuenta que, en el contexto europeo, se utiliza el MCOCDE, que utiliza como criterio determinante de sujeción a una determinada soberanía tributaria estatal el criterio de la residencia, que será el criterio relevante para determinar la existencia de una discriminación horizontal. Además, la utilización del criterio de la nacionalidad obvia la evolución jurisprudencial manifestada por el TJCE,

³⁰⁷ AMATUCCI, F.: *Il principio...*, op. cit, págs. 91 y 92. La traducción es nuestra.

³⁰⁸ Siguiendo esta definición, podríamos afirmar el carácter discriminatorio de todas las situaciones en las que se deniega la aplicación de un CDI firmado entre dos Estados miembros a un nacional de otro Estado miembro, aunque este no presente ningún nexo, ningún hecho concreto, con ese CDI que justifique tal declaración.

que ha procedido a una desconexión de dicho criterio en la constatación de situaciones incompatibles con el Derecho comunitario, favoreciendo una interpretación más amplia de las libertades comunitarias, que prevalecerán ante cualquier medida que pudiera restringir su efectividad, sin necesidad de constatar una discriminación basada en la nacionalidad.

Mucho más correcta resulta la definición que CALVO SALINERO realiza respecto a este tipo de discriminación, entendiendo que la misma es aquella que “[...] *se produce entre varios no residentes comunitarios que son tratados diferentemente entre sí en función de los diversos Convenios sobre doble imposición firmados entre el Estado de la fuente y los respectivos Estados de residencia*”³⁰⁹.

Siguiendo la misma, los rasgos propios de la discriminación horizontal serían, en primer lugar, la concurrencia de tres soberanías tributarias distintas (las correspondientes a los Estados de residencia y la propia del Estado de la fuente), en segundo lugar, la existencia de una situación de comparabilidad determinada por la no residencia en el Estado donde obtienen unas rentas y, en tercer lugar, el otorgamiento por parte de dicho Estado de la fuente de un diferente tratamiento fiscal basado en el CDI que resulta de aplicación a cada uno de esos sujetos no residentes.

La fórmula que acabamos de enunciar nos sitúa ante un determinado supuesto de discriminación horizontal que será relevante, como afirma SANTA-BÁRBARA³¹⁰, cuando todos los Estados implicados sean Estados comunitarios, pues difícilmente se podrá exigir el cumplimiento del principio de no discriminación comunitaria a un tercer Estado. Tal como ha sido descrita, la situación de comparabilidad entre los sujetos comunitarios no residentes se produce en el Estado de la fuente, siendo este mismo Estado el que incurre en la vulneración del principio de no discriminación al otorgar un tratamiento fiscal diferenciado a dichos sujetos, basado en

³⁰⁹ CALVO SALINERO, R.: “Convenios bilaterales y discriminación fiscal en la Unión Europea”, *QF*, núm. 16, 1998, pág. 54. En el mismo sentido, SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación...*, op. cit., pág. 268 y 375.

³¹⁰ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación...*, op. cit., pág. 268, nota 102.

el diferente contenido de los convenios de doble imposición que les resultan de aplicación³¹¹.

No obstante, consideramos que ésta es sólo una de las múltiples situaciones, presuntamente, contrarias al Derecho comunitario que pueden encuadrarse dentro del concepto de discriminación horizontal. Así, puede suceder que la situación discriminatoria o restrictiva, derivada del juego de los convenios de doble imposición que resultan aplicables al caso, no se produzca en el Estado de la fuente en el que los dos sujetos comunitarios no residentes se encuentran en una situación de comparabilidad, sino en el Estado de residencia de uno de esos sujetos, donde el otro sujeto del término de comparación aparece, también, como no residente³¹².

En tales circunstancias, la situación contraria al Derecho comunitario puede registrarse en uno de los Estados de residencia³¹³; bien por entenderse que, en dicho Estado, residente y no residente comunitarios³¹⁴, que obtienen rentas procedentes del Estado donde ambos son no residentes, se encuentran en una situación comparable³¹⁵ a la que no se debería otorgar un diferente tratamiento fiscal basado en el limitado

³¹¹ La situación podría describirse de la siguiente manera: en el Estado de la fuente (F), se encuentran dos sujetos no residentes en el mismo (NR), cuya residencia se haya fijada en dos Estados distintos (A y B) y cuya situación es comparable. El Estado F, en virtud del CDI suscrito con el Estado A, otorga al NR de A un tratamiento fiscal diferente del que otorga, en virtud del CDI suscrito con B, al NR de B, que por tal motivo alega la existencia de una vulneración del principio de no discriminación por parte del Estado F (Discriminación horizontal imputable al Estado de la fuente).

³¹² Pensemos, por ejemplo, que en el supuesto anteriormente descrito:

- 1) el NR de B obtiene rentas del Estado F que son imputables al establecimiento permanente situado en el Estado A
- 2) el Estado A aplica el tratamiento fiscal previsto en el CDI suscrito con el Estado F a las rentas procedentes del mismo obtenidas por sus residentes (NR de A)
- 3) el estado A deniega la aplicación del tratamiento fiscal previsto en el CDI suscrito con el Estado F a las rentas procedentes del mismo obtenidas por no residentes (NR de B) a través de un establecimiento permanente situado en A
- 4) el NR de B alega la existencia de una vulneración del principio de no discriminación por parte del Estado A (discriminación horizontal imputable al Estado de ubicación del establecimiento permanente).

³¹³ Estado A.

³¹⁴ NR de A y NR de B que, a su vez, es también no residente en A.

³¹⁵ A la que podríamos identificar como situación de comparabilidad en el Estado A entre un residente (NR de A) y un no residente (NR de B).

ámbito de aplicación previsto por un CDI³¹⁶; bien, sin necesidad de formular este nuevo término de comparación entre un residente y un no residente, por entender que, conforme al principio de no restricción, el diferente tratamiento fiscal otorgado a tales sujetos crea un obstáculo al ejercicio de las libertades comunitarias³¹⁷.

El supuesto descrito, que intenta poner de relieve cómo la situación contraria al Derecho comunitario, derivada de la aplicación de un CDI, puede producirse en un Estado distinto al Estado de la fuente, nos lleva a admitir la posibilidad de que, este tipo de situaciones de discriminación horizontal, puedan ser relevantes en el ámbito comunitario aún cuando no todas las soberanías tributarias implicadas correspondan a Estados miembros.

Aquello que se revela realmente importante en este tipo de situaciones contrarias al Derecho comunitario generadas por la presencia de más de dos soberanías tributarias diversas, cuyas relaciones se articulan por medio de convenios de doble imposición, no es que las mismas correspondan a Estados miembros de la Comunidad, sino que la situación concreta que dicha concurrencia de soberanías tributarias origina se encuentre cubierta o amparada por el Derecho comunitario, aunque alguna de dichas soberanías concurrentes sea la de un tercer Estado y aún cuando el CDI susceptible de causar la situación contraria al Derecho comunitario haya sido suscrito con un tercer Estado.

Evidentemente, en el supuesto en que concurra un tercer Estado, para que la situación sea relevante a nivel comunitario, la discriminación o restricción contraria al Derecho comunitario deberá producirse en un Estado miembro, pues el tercer Estado no tiene obligación de garantizar el cumplimiento del principio de no discriminación ni el contenido de las libertades fundamentales. No obstante, para determinar la existencia

³¹⁶ El CDI suscrito entre A y F.

³¹⁷ No es necesario analizar la nueva situación de comparabilidad entre residente y no residente, ni el ámbito de aplicación limitado del CDI, siendo suficiente con detectar la existencia de una situación que atenta al contenido material propio de las libertades comunitarias.

de tal contradicción en un Estado miembro, sí que deberán tomarse en consideración determinadas circunstancias manifestadas en el tercer Estado³¹⁸.

Del mismo modo que hemos negado que las situaciones de discriminación horizontal sólo puedan producirse entre Estados miembros, negamos que el término de comparabilidad deba estar constituido, necesariamente, por dos sujetos no residentes. En efecto, consideramos que dicha situación de comparabilidad susceptible de generar una discriminación horizontal puede establecerse también entre sujetos residentes en un mismo Estado que, habiendo ejercido alguna de las libertades comunitarias, reciban un tratamiento fiscal diferenciado en su Estado de residencia como consecuencia de la aplicación del distinto régimen tributario establecido en los convenios de doble

³¹⁸ Así, volviéndonos a referir a la situación planteada en la nota 311, imaginemos que el Estado F es un tercer Estado donde obtienen rentas dos sujetos no residentes (NR), cuya residencia se haya establecida en los Estados comunitarios A y B, con los que el Estado F ha suscrito sendos convenios. Podríamos contemplar las dos situaciones discriminatorias señaladas hasta el momento:

- 1) Discriminación imputable al Estado de la fuente: El Estado F, en virtud del CDI suscrito con el Estado A, otorga al NR de A un tratamiento fiscal diferente (por ejemplo, más beneficioso) del que otorga, en virtud del CDI suscrito con B, al NR de B.

En este caso, el NR de B no podrá alegar la existencia de una vulneración del principio de no discriminación por parte del Estado F, pues éste no se encuentra sometido al Derecho comunitario y puede estipular convenios de doble imposición con los Estados miembros en los términos que estime convenientes. La situación planteada no está amparada por el Derecho comunitario, pues el NR de B, al desplazarse a un tercer Estado, no está ejerciendo ninguna libertad comunitaria (queda fuera del ámbito espacial propio del Derecho comunitario) y, en consecuencia, no puede invocar el Derecho comunitario ante quien no se encuentra sometido al mismo.

- 2) Discriminación imputable al Estado de ubicación del establecimiento permanente:
 - el NR de B obtiene rentas del Estado F que son imputables al establecimiento permanente situado en el Estado A
 - el Estado A aplica el tratamiento fiscal previsto en el CDI suscrito con el Estado F a las rentas procedentes del mismo obtenidas por sus residentes (NR de A)
 - el estado A deniega la aplicación del tratamiento fiscal previsto en el CDI suscrito con el Estado F a las rentas procedentes del mismo obtenidas por no residentes (NR de B) a través de un establecimiento permanente situado en A
 - el NR de B alega la existencia de una vulneración del principio de no discriminación por parte del Estado A.

En este segundo supuesto, para determinar la existencia de discriminación imputable al Estado A, se deberá proceder al análisis de esta situación a la luz de los principios de no discriminación y no restricción, pues ésta sí es una situación que se encuentra cubierta por el Derecho comunitario, al estar presente un sujeto que ejerce sus libertades comunitarias y derivar la posible vulneración de las mismas de un Estado miembro.

En esta labor de determinación de la existencia de discriminación imputable al Estado A, se deberá tomar en consideración la situación en la que ambos sujetos no residentes (NR de A y NR de B) se encontraban en el Estado de la fuente (F).

imposición suscritos entre el Estado de residencia de ambos sujetos y los respectivos Estados de la fuente³¹⁹.

Este supuesto de discriminación horizontal únicamente podrá producirse cuando las tres soberanías tributarias concurrentes correspondan a tres Estados comunitarios, pues en caso contrario dicha situación no se encontraría cubierta por el Derecho comunitario ni amparada por los principios de no discriminación y no restricción³²⁰.

Atendiendo a las consideraciones realizadas hasta el momento, consideramos que pueden distinguirse, al menos, tres tipos de situaciones susceptibles de generar un supuesto de discriminación horizontal:

- La *discriminación horizontal imputable al Estado de la fuente*, en virtud de la cual, dos nacionales comunitarios que se encuentran en una situación de comparabilidad determinada por su no residencia en un Estado donde ejercen una libertad comunitaria (Estado de la fuente), reciben, por parte de dicho Estado de la fuente, un tratamiento fiscal diferente que deriva del diverso contenido establecido en los convenios de doble imposición que aquél suscribió con cada uno de los Estados de residencia de aquellos sujetos.

³¹⁹ A esta modalidad de discriminación horizontal, la designaremos como discriminación horizontal imputable al Estado de residencia. En ella, el Estado de residencia (ER) de dos nacionales comunitarios (R1 y R2) que ejercen una libertad comunitaria en dos Estados distintos (A y B respectivamente), ha suscrito convenios con cada uno de esos Estados:

- el CDI suscrito entre ER y A, que resulta de aplicación a R1
- el CDI suscrito entre ER y B, que resulta de aplicación a R2.

De la aplicación de dichos convenios resulta un diferente tratamiento fiscal en el Estado de residencia (ER) para los sujetos residentes, por ejemplo, concede a R1 un beneficio fiscal que deniega a R2, y que provoca que uno de los dos residentes (R2) alegue la vulneración del principio de no discriminación ante el Estado de Residencia.

³²⁰ Si el Estado de residencia (ER) no es un Estado miembro no se podrá invocar ante el mismo el Derecho comunitario. Así mismo, si alguno de los Estados a los que se desplazan los residentes (R1 y R2) es un tercer Estado no comunitario, no existirá vulneración alguna del Derecho comunitario como consecuencia del diferente tratamiento fiscal que resulte aplicable a cada uno de esos dos residentes, pues, en tal caso, no existe una situación de comparabilidad entre el sujeto que ejerce una libertad comunitaria (aquél que, por ejemplo, desarrolla una actividad asalariada en un Estado miembro distinto al de su residencia) y el sujeto que se desplaza a un tercer Estado que queda fuera del ámbito espacial del Derecho comunitario, pues, aún cuando fuera a desarrollar la misma actividad en este tercer Estado, no estaría ejerciendo una libertad comunitaria.

- La *discriminación horizontal imputable al Estado de residencia*, que se produce en aquellos supuestos en los que dos nacionales comunitarios que se encuentran en una situación de comparabilidad determinada por su residencia en un Estado (Estado de residencia) y el ejercicio de una libertad comunitaria en dos Estados distintos (Estados de la fuente), reciben por parte del Estado de residencia un tratamiento fiscal diferente que deriva del diverso contenido establecido en los convenios de doble imposición que aquél suscribió con cada uno de los Estados de la fuente.

Estos dos tipos de discriminación horizontal requieren que todas las soberanías tributarias concurrentes correspondan a Estados miembros.

- La *discriminación horizontal imputable al Estado de ubicación del establecimiento permanente*, que se produciría en aquellos supuestos en los que dos nacionales comunitarios residentes en Estados distintos (A y B) obtienen rentas en un tercer Estado (F) en el que ambos son no residentes (NR de A y NR de B), si bien uno de esos sujetos no residentes (NR de B) se encuentra en una situación de comparabilidad respecto al otro sujeto (NR de A), determinada por el ejercicio de una libertad comunitaria en el Estado de residencia de éste último (A), que provoca que los beneficios obtenidos en el Estado de la fuente (F) sean imputables a un establecimiento permanente situado en dicho Estado (A), que otorga un diferente tratamiento fiscal a ambos sujetos derivado de la inaplicación al establecimiento permanente del CDI suscrito entre el Estado de procedencia de las rentas (F) y el Estado de ubicación del mismo (A).

En este tipo de discriminación horizontal, las soberanías tributarias concurrentes no deberán corresponder, necesariamente, a Estados miembros, pues el Estado de la fuente podría ser un tercer Estado no comunitario.

En otro lugar examinaremos los supuestos concretos en los que haya podido producirse este tipo de discriminación en alguna de sus diferentes modalidades, analizando si estos supuestos de discriminación horizontal constituyen auténticas vulneraciones del Derecho comunitario y tratando de exponer las soluciones que el Derecho comunitario pueda aportar o haya aportado en cada caso concreto.

Hasta aquí sólo hemos intentado identificar aquellos supuestos que, formalmente, son susceptibles de generar situaciones de discriminación horizontal, sin referirnos a la que podríamos denominar como *causa eficiente de la discriminación*³²¹ ni al *perjuicio* sustantivo en que la misma se concreta³²², y lo hemos hecho así por entender que estas causas pueden actuar independientemente de que las mismas se hayan establecido en una norma convencional o en una disposición normativa interna, mientras que los supuestos de discriminación horizontal constituyen problemas estructurales que sólo se manifiestan en aquellos supuestos en los que se constata la interrelación entre normas comunitarias y convencionales bajo ciertas condiciones, entre las que el ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición presentes en dichos supuestos no es, desde luego, la condición menos importante.

Dicho de otro modo, la discriminación horizontal es una modalidad de discriminación que se produce, exclusivamente, por la interrelación problemática del Derecho comunitario con uno o varios convenios de doble imposición, pero no en función del *contenido* establecido en los mismos, sino en función de la *estructura aplicativa* que es inherente a estos instrumentos jurídicos internacionales.

Podemos, en consecuencia, definir las situaciones de discriminación horizontal como aquellos supuestos en los que existiendo una situación de comparabilidad entre sujetos amparados por el Derecho comunitario, los mismos reciben un diverso tratamiento fiscal como consecuencia de la estructura aplicativa correspondiente a los convenios de doble imposición suscritos entre más de dos soberanías tributarias que presentan un determinado nexo con aquellos sujetos.

Atendiendo a dicha definición, consideramos que pueden identificarse como rasgos que configuran la existencia de una situación de discriminación horizontal los siguientes:

³²¹ Que, como ya tuvimos ocasión de señalar, normalmente se debe a la denegación de una ventaja fiscal consistente, por ejemplo, en la utilización de diversos métodos para la eliminación de la doble imposición, en el establecimiento de un distinto tipo de gravamen, en la configuración de un mecanismo de retención que produce una diversa tributación, en la configuración de una deducción que limita su aplicación a unos sujetos determinados, etc.

³²² Normalmente, una mayor imposición o una doble imposición de las rentas percibidas por el sujeto discriminado.

- 1.- la existencia de una situación comparable entre dos sujetos, que se encuentra amparada por el Derecho comunitario, desde un punto de vista material, subjetivo y espacial
- 2.- el otorgamiento de un diverso tratamiento fiscal
- 3.- el tratamiento diferenciado deriva de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre las soberanías tributarias que presentan conexión con la situación cubierta por el Derecho comunitario.

II.4.3. La justificación de las medidas discriminatorias o restrictivas.

La última fase en el proceso de formulación de un tratamiento discriminatorio o restrictivo es la relativa a la consideración de las causas que pueden justificar la existencia de esta situación contraria al Derecho comunitario. Es en esta última etapa donde adquiere relevancia la calificación realizada por el TJCE de una determinada medida o práctica estatal como discriminatoria o restrictiva, pues de tal calificación se hace depender la posibilidad de alegar un mayor o menor número de causas capaces de justificar dicha medida.

Así, de la jurisprudencia del TJCE se deduce que los supuestos de discriminación directa únicamente podrán encontrar justificación en la concurrencia de alguna de las causas expresamente establecidas en el TCE, mientras que en los supuestos en los que se constate la existencia de una discriminación indirecta o de una restricción podrán ser alegadas, junto a las causas reconocidas de forma expresa, determinadas exigencias imperativas de interés general para tratar de justificar esta situación contradictoria con el ordenamiento comunitario³²³.

Por lo que respecta a las causas expresas de justificación, las mismas se establecen en los artículos del Tratado relativos a las libertades comunitarias y,

³²³ Vid. MONDINI, A.: “L’interesse fiscale come causa di giustificazione dei trattamenti discriminatori nella giurisprudenza della Corte di Giustizia”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 316; IUVENALE, M. y MARCHI, E.: “La discriminazione tra residenti e non residenti nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 1054; CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Jurisprudencia tributaria...*, op. cit., págs. 109 y 110; GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido...”, op. cit., pág. 54.

especialmente, en el artículo 30 TCE, donde fundamentalmente se hace mención a razones de orden público, moralidad, seguridad pública y protección de la salud de las personas, causas que, en definitiva, presentan una escasa incidencia en el sector de la fiscalidad. La única causa expresa que resulta relevante en nuestro ámbito de estudio es la contemplada en el artículo 58.1 TCE, donde se establece que la prohibición de establecer restricciones que impidan la libre circulación de capitales y pagos no perjudica el derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones de su Derecho fiscal que establecen distinciones atendiendo al lugar de residencia o de inversión del capital del sujeto contribuyente³²⁴, así como a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, especialmente en materia fiscal³²⁵.

No obstante, y a pesar del alcance que la doctrina científica concedió inicialmente a este precepto, sobre todo por lo que respecta a la justificación basada en el lugar de la residencia o de la inversión³²⁶, su interpretación no puede prescindir de la necesaria consideración del artículo 58.3 TCE, que prohíbe que dichas medidas puedan constituir un medio de discriminación arbitraria o restricción encubierta a la libre circulación de capitales y pagos, tal como ha confirmado el propio TJCE en los asuntos SANDOZ³²⁷, VERKOOIJEN y MANNINEN³²⁸.

Junto a las causas de justificación expresamente contempladas en el TCE, el TJCE, desde la sentencia dictada en el asunto CASSIS DE DIJON, ha venido desarrollando una labor de identificación y delimitación de las exigencias imperativas

³²⁴ Artículo 58.1 a) TCE.

³²⁵ Artículo 58.1 b) TCE.

³²⁶ Como señalan MARTÍN y CALDERÓN, la doctrina tributaria llegó a interpretar que el artículo 58.1 a), al respetar el derecho de los Estados miembros a distinguir en su Derecho fiscal entre los contribuyentes según su lugar de residencia o el lugar de inversión de su capital, venía a consagrar la posibilidad de que, a los efectos de la circulación de capitales, la discriminación de los nacionales/residentes de otros Estados miembros estuviese permitida. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., págs. 172 a 175.

³²⁷ STJCE de 14 de octubre de 1999, SANDOZ, asunto C-439/97 (apartado 25), por lo que respecta a la interpretación del artículo 58.1 b), relativo a las medidas destinadas a garantizar la efectividad de los controles fiscales.

³²⁸ Asuntos VERKOOIJEN (apartado 44) y MANNINEN (apartado 28), por lo que respecta a la interpretación del artículo 58.1 a), relativo a las distinciones basadas en la residencia del contribuyente o lugar de inversión del capital.

de interés público capaces de justificar prácticas estatales contrarias al Derecho comunitario, a través de un proceso de ponderación (*rule of reason test*) de todos los intereses presentes en un supuesto concreto.

Como certeramente expresa GARCÍA PRATS³²⁹, la configuración que el TJCE ha realizado del *rule of reason test*, como proceso de ponderación de intereses en el que se reserva un papel fundamental al principio de proporcionalidad, impide señalar criterios que, con carácter general, justifiquen el mantenimiento de medidas discriminatorias o restrictivas, por lo que, nuevamente, se manifiestan las limitaciones inherentes a un análisis casuístico y particularizado, como el que corresponde realizar al Tribunal de Luxemburgo.

Aún así, la jurisprudencia comunitaria ha evidenciado los presupuestos que, de manera abstracta, guían el proceso de ponderación de intereses en que consiste el *rule of reason test*, identificando las condiciones que deben concurrir en un supuesto concreto para que una medida restrictiva o discriminatoria pueda considerarse justificada. Así, será necesario que tal medida³³⁰:

- a) persiga un objetivo legítimo compatible con el Tratado
- b) se encuentre justificada por razones imperiosas de interés general
- c) sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue (adecuación)
- d) no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (proporcionalidad)³³¹

³²⁹ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 165.

³³⁰ Con carácter general, estas condiciones se contemplan, por ejemplo, en los asuntos KRAUS (apartado 32) y BOSMAN (STJCE de 15 de diciembre de 1995, asunto C-415/93, apartado 104), mientras que en el sector de la imposición directa las mismas han sido reproducidas, entre otras, en la STJCE de 11 de marzo de 2004, LASTEYRIE DU SAILLANT, asunto C-9/02 (apartado 49), así como en los asuntos FUTURA (apartado 26), LANKHORST (apartado 33), y MARKS & SPENCER (apartado 35).

³³¹ Aunque en otros ámbitos materiales, no coincidentes con el relativo a la imposición directa, se ha afirmado la necesidad de que la medida susceptible de justificación se aplique de manera no discriminatoria (vid. sentencias del TJCE de 30 de noviembre de 1995, GEBHARD, asunto C- 55/94, apartado 37; de 11 de julio de 2002, GRAEBNER, asunto C- 294/00, apartado 39), esta exigencia no se ha declarado en ninguna de las sentencias en materia de imposición directa citadas en la nota precedente. Así pues, en este sector de la fiscalidad directa, la ausencia de formulación expresa, la

Ante la imposibilidad de realizar un análisis exhaustivo de cada una de las exigencias imperativas de interés general alegadas por los Estados miembros para justificar medidas o prácticas contrarias al Derecho comunitario, procederemos a exponer aquellas causas y los aspectos de las mismas que, a nuestro entender, pudieran manifestar una mayor incidencia respecto a los convenios de doble imposición y a la materia que constituye el objeto central de este tipo de normas.

II.4.3.1. La ausencia de armonización.

La alegación por parte de los Estados miembros de la ausencia de armonización en una determinada materia, como aspecto que justifica el mantenimiento de medidas fiscales discriminatorias o restrictivas, se ha encontrado con el rechazo constante de esta causa por parte del TJCE, que ha afirmado que la armonización no puede erigirse en requisito previo a la plena aplicación del Derecho comunitario³³², especialmente, a la plena efectividad de las libertades fundamentales.

Consecuentemente, aún cuando, en ausencia de armonización, la eliminación de la doble imposición continúe siendo una materia reservada a la competencia de los Estados miembros, éstos deberán ejercerla respetando las exigencias impuestas por el ordenamiento comunitario, independientemente de cuál sea el instrumento jurídico empleado para desarrollar tal competencia.

II.4.3.2. La prevención de la evasión fiscal.

escasa relevancia de la discriminación directa y la tendencia del TJCE a extender el alcance de las causas de justificación a los supuestos de discriminación encubierta (asuntos BACHMANN, SCHUMACKER y WIELOCX) e inversa (asunto ASSCHER), nos inducen a considerar que, en este ámbito material, esta condición no resulta relevante a la hora de analizar la posible justificación de una medida contraria al Derecho comunitario.

³³² Así lo declara en los asuntos AVOIR FISCAL (apartado 24), BACHMANN (apartado 11) y COMISIÓN vs. BÉLGICA (STJCE de 28 de enero de 1992, asunto C-300/90, apartado 9). Sólo en el asunto GILLY (vid. apartado 30) se llegó a conceder trascendencia a este motivo, al reconocer que esa falta de armonización justificaba el recurso por parte de los Estados miembros a los principios admitidos por el Derecho internacional tributario, que a su vez se consideraron como una razón suficiente para justificar la inexistencia de un tratamiento fiscal contrario al Derecho comunitario. El carácter excepcional con el que son utilizadas las causas de justificación en este asunto, no para preservar el mantenimiento de una situación contraria al Derecho comunitario, sino para negar la propia existencia de la misma, provocan que el argumento de la ausencia de armonización no alcance trascendencia como causa de justificación.

Pese a que la prevención de la evasión fiscal puede ser considerada, en términos generales, como una exigencia imperativa de interés general³³³, la solución adoptada por el TJCE, en cada uno de los casos en los que ha analizado una medida que presentaba dicha finalidad, ha sido la de rechazar que la misma pueda justificar un tratamiento fiscal contrario al Derecho comunitario, basándose en la ausencia de proporcionalidad que se constata en la formulación de las medidas que intentan prevenir la evasión fiscal³³⁴.

Para alcanzar tal conclusión, el Tribunal de Luxemburgo ha centrado su análisis en la determinación del objeto específico al que respondía la medida controvertida. Así, ha señalado que, cuando el objeto específico de la misma no sea excluir de la aplicación de una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiales realizados para eludir la aplicación de una normativa tributaria, sino que dicha medida también contemple situaciones que, en sí mismas, no implican un riesgo de evasión fiscal, no podrá acogerse la justificación basada en la necesidad de prevenir la evasión fiscal.

La incidencia de esta causa de justificación respecto a los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros se explica por la progresiva ampliación del contenido sustantivo de los mismos. La prevención del fraude se ha convertido, junto a la eliminación de la doble imposición, en uno de los objetivos básicos de los convenios de doble imposición, por lo que no debe resultar extraño admitir la posibilidad de que algunas de las medidas contempladas en estos convenios con la finalidad de prevenir la evasión fiscal, puedan interactuar con las normas comunitarias.

II.4.3.3. La efectividad de los controles fiscales.

La necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, especialmente ante operaciones económicas de carácter transnacional, ha sido admitida

³³³ Véanse, por ejemplo, las declaraciones realizadas en el asunto MARKS & SPENCER, donde se reconoce expresamente la compatibilidad con el TCE, entre otros, de este objetivo de prevenir la evasión fiscal (apartado 51 en relación con el apartado 49).

³³⁴ Así sucede en los asuntos AVOIR FISCAL (apartado 25), ICI (apartado 26), LANKHORST (apartado 37), LASTEYRIE DU SAILLANT (apartado 50) y MARKS & SPENCER (apartado 55).

por la jurisprudencia comunitaria como una de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales³³⁵. En consecuencia, los Estados miembros pueden establecer medidas que tengan por finalidad permitir la comprobación, de manera clara y precisa, de los elementos que configuran, en dicho Estado, la obligación tributaria de un sujeto pasivo (importe de las bases liquidables, pérdidas susceptibles de compensación, gastos deducibles, etc.).

No obstante, la admisión de la legitimidad de esta causa a un nivel general contrasta, nuevamente, con el rechazo de la misma en todos aquellos supuestos concretos en los que ha sido alegada, al no superar las medidas controvertidas el análisis realizado por el TJCE a la luz del principio de proporcionalidad.

En efecto, en el examen de la proporcionalidad de la medida discriminatoria o restrictiva, el Tribunal de Luxemburgo ha tomado en consideración la posibilidad, que corresponde al Estado miembro en cuestión, de acudir a otros instrumentos normativos que puedan facilitar la información necesaria para preservar la efectividad de los controles fiscales sin necesidad de limitar el alcance de las libertades garantizadas por el TCE, destacando la posibilidad concedida a los Estados miembros de invocar la Directiva 77/799/CEE³³⁶, relativa a la asistencia mutua en materia de imposición directa.

Además, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una medida que impide al contribuyente, de manera absoluta, probar de cualquier otro modo la veracidad de los datos necesarios para determinar los aspectos relevantes que configuran su obligación tributaria³³⁷.

³³⁵ Vid. FUTURA (apartado 31) y BAXTER (apartado 18).

³³⁶ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos. DOCE nº L 336, de 27 de diciembre de 1977. La invocación de esta Directiva se realiza en los asuntos BACHMANN (apartado 18), COMISIÓN vs. BÉLGICA (apartado 11), FUTURA (apartado 41), VESTERGAARD (apartado 26), DANNER (apartado 49) y SKANDIA (apartado 42).

³³⁷ Vid. BACHMANN (apartado 20), COMISIÓN vs. BÉLGICA (apartado 13), FUTURA (apartado 43), BAXTER (apartado 19), VESTERGAARD (apartado 26), DANNER (apartado 50) y SKANDIA (apartado 43).

En cuanto a la relevancia de esta causa de justificación en relación con los convenios de doble imposición, consideramos oportuno destacar cómo las cláusulas de intercambio de información previstas en estos instrumentos pueden resultar útiles al realizar la valoración, conforme al principio de proporcionalidad, de una determinada medida discriminatoria o restrictiva que tenga por finalidad garantizar la efectividad de los controles fiscales.

II.4.3.4. La necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales.

A diferencia de lo que ocurre con la justificación basada en la prevención de la evasión o la eficacia de los controles fiscales, la necesidad de evitar la reducción de los ingresos fiscales en un determinado Estado no ha sido considerada como una razón imperiosa de interés general que pueda justificar las restricciones al ejercicio de una libertad fundamental³³⁸. Del argumento empleado por el TJCE se infiere que las razones de tipo económico no pueden prevalecer ni condicionar el ejercicio de las libertades fundamentales establecidas en el TCE, ni siquiera en aquellas situaciones en las que la extensión de la ventaja fiscal prevista en la medida controvertida pueda producir una laguna fiscal o ausencia absoluta de tributación en el Estado que establece dicha medida³³⁹.

Desde la perspectiva de la doble imposición, y de la aplicación de los instrumentos convencionales que tienden a su eliminación, la afirmación realizada por el Tribunal de Luxemburgo reviste una singular importancia. La mayoría de los supuestos en los que se ha alegado esta causa de justificación se corresponden con situaciones en las que el Estado de obtención de los ingresos denegaba a un no residente la aplicación de una ventaja fiscal que se reservaba a los residentes.

La extensión en la aplicación de la ventaja fiscal controvertida a los no residentes, impuesta por el respeto al Derecho comunitario, unida al reparto de competencias tributarias establecido en un CDI puede llevar, en determinados

³³⁸ Vid. asuntos ICI (apartado 28), SAINT GOBAIN (apartado 51), VERKOOIJEN (apartado 59), DANNER (apartado 56), LANKHORST (apartado 36), DE GROOT (apartado 103), SKANDIA (apartado 53), LASTEYRIE DU SAILLANT (apartado 60), LENZ (apartado 40), MANNINEN (apartado 49) y MARKS & SPENCER (apartado 44).

³³⁹ Vid. SAFIR (apartado 34), DANNER (apartado 55) y SKANDIA (apartado 51).

supuestos, a la producción de conflictos negativos de imposición, en virtud de los cuales una determinada renta no quede sometida a tributación en ninguno de los Estados que presentan conexión con la misma.

En estas situaciones, el TJCE ha optado por conceder una mayor importancia al ejercicio de las libertades comunitarias frente al interés de los Estados miembros por garantizar el gravamen de todas las rentas susceptibles de imposición, señalando que dichos Estados deben ser capaces de combatir estos riesgos derivados de la ausencia de imposición³⁴⁰ y, al mismo tiempo, que los nacionales comunitarios no pueden ser privados de la posibilidad de invocar las disposiciones del TCE por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas que se encuentren en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside³⁴¹.

II.4.3.5. La necesidad de preservar la coherencia fiscal.

La necesidad de garantizar la coherencia de un sistema fiscal ha sido admitida por el TJCE como una razón imperiosa de interés general capaz de justificar un tratamiento discriminatorio o restrictivo, aunque únicamente se ha estimado su concurrencia en los asuntos BACHMANN y COMISIÓN vs BÉLGICA.

Los Estados miembros han alegado la concurrencia de esta causa de justificación apoyándose en la existencia de dos tipos de relaciones, en virtud de las cuales se establece una particular correspondencia entre los elementos que determinan la obligación tributaria de un determinado sujeto pasivo, cuyo mantenimiento se considera necesario para preservar la coherencia de su sistema tributario.

La primera de estas relaciones sería la constituida por la concesión de una determinada ventaja fiscal que lleva aparejada la exigencia de un gravamen complementario³⁴².

³⁴⁰ Vid. MARKS & SPENCER (apartados 47 y 48).

³⁴¹ Vid. STJCE de 11 de diciembre de 2003, BARBIER, asunto C-364/01, apartado 71.

³⁴² Este es el tipo de relación alegada, entre otros, en los asuntos BACHMANN, ICI, VESTERGAARD, BAARS, VERKOOIJEN, SKANDIA y SCHILLING. El ejemplo típico sería el de la relación que se establece entre la exención de las cantidades abonadas por la suscripción de un seguro y la tributación de las rentas percibidas al producirse la contingencia que constituía el objeto del seguro.

La segunda sería la constituida por la aplicación de determinadas ventajas fiscales, destinadas a tomar en consideración la situación personal y familiar del sujeto pasivo con la finalidad de determinar su capacidad económica real, que se vinculan al gravamen de la renta mundial obtenida por dicho sujeto pasivo³⁴³.

El análisis realizado por el TJCE de la coherencia fiscal como causa de justificación tampoco ha sido uniforme, sino que, como señala MONDINI³⁴⁴, ha respondido a dos diferentes perspectivas que, hasta el momento, no han podido ser reconducidas a la unidad.

Así, mientras que en ciertas ocasiones el análisis de la coherencia se realiza desde una perspectiva interna, considerando la situación individual de un contribuyente, en otras el examen se efectúa desde una perspectiva más amplia, que toma en consideración todo el sistema tributario cuya coherencia se pretende garantizar, incluyendo los efectos que sobre la misma pueden derivar de los convenios que forman parte de dicho sistema.

El supuesto más significativo de análisis desde una perspectiva interna sería el relativo al asunto BACHMANN. En el mismo, el Gobierno belga deniega a un residente en este país, de nacionalidad alemana, la aplicación de una ventaja fiscal, consistente en la posibilidad de deducirse las aportaciones realizadas a seguros de enfermedad, invalidez y vida, por no realizarse el pago de las mismas en Bélgica, sino en Alemania.

El Gobierno belga justificó este tratamiento fiscal por la necesidad de preservar la coherencia de su sistema tributario, al existir un vínculo entre el carácter deducible de las cuotas abonadas en Bélgica y el gravamen, en ese mismo país, de las pensiones percibidas como consecuencia de aquellas aportaciones. El TJCE admitió la existencia de ese vínculo atendiendo, exclusivamente, a la normativa interna belga, sin tomar en consideración que ese mismo Estado quebraba la coherencia de su sistema

³⁴³ Este tipo de relación fue la alegada en los asuntos SCHUMACKER, ASSCHER, DE GROOT y WALLENTIN. El ejemplo típico sería el de la relación que se establece entre la deducción del denominado “mínimo personal y familiar” y la imposición global de un residente.

³⁴⁴ MONDINI, A.: “L’interesse fiscale come causa di giustificazione dei trattamenti discriminatori nella giurisprudenza della Corte di Giustizia”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit, pág. 328.

tributario al proceder al reparto de competencias tributarias a través de algunos de los convenios de doble imposición que había suscrito con otros Estados miembros³⁴⁵.

La segunda de las perspectivas mencionadas es la empleada por el Tribunal de Luxemburgo para solucionar el supuesto planteado en el asunto WIELOCX, donde a un nacional belga, residente en dicho país, que ejerce su actividad profesional en los Países Bajos, donde tributa por obligación real, se le deniega, en el último de los países citados, la deducción de las cantidades aportadas a una reserva para la vejez que, sin embargo, se concede a los sujetos pasivos residentes.

Calificándose el tratamiento fiscal otorgado al Sr. Wielocx como discriminatorio por el TJCE, se intenta justificar la pertinencia del mismo por la existencia de una correspondencia entre las cantidades deducidas de la base imponible y las que quedan sometidas al impuesto, relación que se rompería, quebrando la coherencia del sistema fiscal de los Países Bajos, si se permitiera practicar tal deducción a los sujetos pasivos no residentes, pues, en virtud del MCOCDE y del CDI suscrito entre los Reinos de Bélgica y Países Bajos, el gravamen de la pensión constituida por las aportaciones realizadas correspondería al Estado de residencia del sujeto que las realiza, en este caso, Bélgica.

No obstante, en la elaboración de su respuesta, el TJCE toma en consideración el CDI suscrito entre los Estados miembros implicados y construye la coherencia a partir del mismo. Considerando que, tanto en dicho convenio como en el MCOCDE, se produce una renuncia a gravar las pensiones percibidas en el extranjero, aunque las mismas deriven de cotizaciones abonadas en su territorio que se hubieran considerado deducibles, el TJCE entiende que “[...] *la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes*”³⁴⁶.

³⁴⁵ Concretamente con Francia, Luxemburgo y los Países Bajos. Sobre este particular véase GARCÍA MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 200.

³⁴⁶ Asunto WIELOCX, apartado 24.

La decisión adoptada por el TJCE se basa en el reparto de competencias tributarias realizadas por los Estados miembros a través de un CDI, en virtud del cual, al renunciar a gravar las pensiones percibidas en el extranjero aún cuando haya permitido la deducción de las cantidades abonadas en su territorio, el Estado renuncia al planteamiento coherente que se realizaba en su normativa interna entre gastos deducibles y rentas imposables. Como señalan GARCÍA PRATS y MONDINI³⁴⁷, en estas circunstancias se modifica el planteamiento de la coherencia fiscal, concretamente, se produce un desplazamiento de dicha coherencia del sistema tributario interno a la reciprocidad del convenio, impidiendo la alegación de dicho interés público como justificación de un tratamiento fiscal contrario al Derecho comunitario.

En cualquier caso, independientemente de cuál sea la perspectiva empleada en el análisis de la coherencia fiscal, lo cierto es que, excepción hecha de los asuntos BACHMANN y COMISIÓN vs BÉLGICA, el Tribunal de Luxemburgo ha rechazado la justificación basada en esta causa, bien por considerar que el propio Estado que la alegaba prescindía de ella³⁴⁸, bien por entender que en la medida controvertida no se establecía un vínculo directo que fuera necesario respetar para preservar la coherencia de un sistema tributario interno³⁴⁹. Ambos motivos vuelven a incidir sobre las medidas e instrumentos jurídicos destinados a evitar la doble imposición.

En primer lugar, cabe plantearse si el CDI que modifica el planteamiento de la coherencia fiscal debe ser, necesariamente, el suscrito entre los Estados miembros que presentan conexión con el supuesto concreto sometido al examen del TJCE o, por el contrario, basta que esa coherencia fiscal interna se rompa en cualquiera de los convenios de doble imposición suscritos por el Estado que establece la medida controvertida. En este sentido, las conclusiones presentadas por el Abogado General

³⁴⁷ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 201; MONDINI, A.: “L’interesse fiscale come causa di giustificazione dei trattamenti discriminatori nella giurisprudenza della Corte di Giustizia”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit, pág. 329.

³⁴⁸ Vid. asuntos WIELOCX (apartado 24) y DANNER (apartado 41).

³⁴⁹ Vid. asuntos ASSCHER (apartado 59), ICI (apartado 29), VESTERGAARD (apartado 24), BAARS (apartado 40), VERKOOIJEN (apartado 58), METALLGESELLSCHAFT (apartado 69), LANKHORST (apartado 42), DE GROOT (apartado 109), SKANDIA (apartado 34) y SCHILLING (apartado 42).

Jacobs parecen suficientemente elocuentes al señalar que “[...] *lo significativo no es la existencia de un Convenio concreto que se aplique en el caso de autos, sino la existencia entre los Estados miembros de toda una red general de Convenios para evitar la doble imposición, de los cuales los Estados miembros son partes, aunque no sea con todos y cada uno de los demás Estados miembros [...]*”³⁵⁰.

A estas declaraciones debemos añadir que las principales críticas que se vertieron en el asunto BACHMANN por parte de la doctrina científica se basaban, como ya hemos tenido ocasión de indicar, en la existencia de convenios de doble imposición suscritos por el Estado belga con otros Estados miembros en los que, al proceder al reparto de competencias tributarias, se quebraba la coherencia alegada³⁵¹.

En consecuencia, consideramos que el Estado que intente justificar una medida discriminatoria o restrictiva por la necesidad de preservar la coherencia fiscal de su sistema tributario, deberá acreditar el respeto a la regla de coherencia alegada en todas las situaciones análogas que se pudieran producir, bastando que dicha coherencia quiebre en un sólo supuesto para que se deniegue la justificación basada en este motivo y se proceda a la aplicación efectiva de las libertades comunitarias. Este aspecto es, en nuestra opinión, suficientemente expresivo de, hasta qué punto, el cumplimiento de las exigencias impuestas por el ordenamiento comunitario puede llegar a establecer límites a la actividad convencional desarrollada por los Estados miembros en el ejercicio de su competencia en materia de fiscalidad directa.

En segundo lugar, la existencia de un “vínculo directo” entre la ventaja fiscal controvertida y el gravamen que se conecta a la misma con un carácter compensatorio o complementario, requiere que ambos se proyecten sobre el mismo sujeto pasivo y sobre el mismo impuesto³⁵².

³⁵⁰ CAG Jacobs de 21 de marzo de 2002, DANNER, asunto C-136/00, apartado 56.

³⁵¹ Vid. GARCÍA MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales...*, op. cit., págs. 200 y 201; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., pág. 49; MONDINI, A.: “L’interesse fiscale come causa di giustificazione dei trattamenti discriminatori nella giurisprudenza della Corte di Giustizia”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 328.

³⁵² Vid., STJCE de 18 de septiembre de 2003, BOSAL, asunto C-168/01 (apartados 29 y 30), así como los asuntos BAARS (apartado 40) y VERKOOIJEN (apartado 57).

Con este planteamiento resulta sencillo presumir cuál será la solución que el TJCE adoptará ante todas aquellas alegaciones que, pretendiendo justificar el mantenimiento de una medida discriminatoria o restrictiva destinada a evitar la doble imposición internacional económica, se apoyen en la necesidad de preservar la coherencia fiscal. La ausencia de identidad subjetiva y objetiva determinará la inexistencia de vínculo directo y, en consecuencia, se rechazará que dicha medida pueda encontrar justificación en la necesidad de preservar la coherencia de un determinado sistema tributario³⁵³, aunque de la jurisprudencia más reciente del TJCE parece deducirse una interpretación más flexible de estos requisitos, al menos desde una perspectiva teórica³⁵⁴.

Entre las sentencias que constituyen esa nueva línea jurisprudencial relativa a la coherencia fiscal, consideramos oportuno destacar las apreciaciones realizadas por el TJCE en la sentencia MANNINEN, en cuanto la generalización de las mismas podría suponer una reformulación de esta causa de justificación capaz de incidir sobre determinados aspectos relativos a la eliminación de la doble imposición en el ámbito comunitario.

En el mencionado asunto, constatada la existencia de un tratamiento fiscal contrario al derecho de establecimiento y a la libre circulación de capitales³⁵⁵, el

³⁵³ Así sucede en el asunto VERKOOIJEN (apartado 58), donde se niega la existencia de un vínculo directo entre la concesión de una exención del Impuesto sobre la Renta y la sujeción a gravamen de los beneficios de sociedades, pues se trata de dos impuestos distintos que recaen sobre contribuyentes distintos.

³⁵⁴ Así parece deducirse de los asuntos LENZ y MANNINEN. Sobre este particular véase MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Comentarios de jurisprudencia del TJCE”, *REDF*, núm. 127, 2005, págs. 733 a 739; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “STJCE 7.9.2004, Petri Manninen, As. C-319/02: ¿el golpe de gracia a la deducción por doble imposición de dividendos?”, *Comentarios de jurisprudencia comunitaria*, IEF, 2005 (disponible en www.ief.es).

³⁵⁵ En este asunto, la normativa fiscal controvertida (vid. apartados 6 a 11 de la sentencia) es una ley finlandesa que, con la finalidad de evitar la doble imposición vinculada a la distribución de dividendos, y teniendo en cuenta que tanto los beneficios de las sociedades como los dividendos repartidos por éstas a sus accionistas se someten, en sus respectivos impuestos, a un mismo tipo de gravamen del 29 %, concede a los accionistas residentes, por los dividendos procedentes de sociedades residentes, un crédito fiscal igual a dicho porcentaje.

El Sr. Manninen, es un ciudadano residente en Finlandia que obtiene dividendos de una sociedad sueca. Las cantidades percibidas por el Sr. Manninen son sometidas a gravamen en Suecia por dos conceptos tributarios distintos: como beneficios de la sociedad que los reparte y como rendimientos del capital del accionista que los percibe. Además, los dividendos percibidos por el Sr. Manninen tributan en Finlandia por el impuesto sobre la renta que grava los rendimientos del capital, a un tipo del 29%, denegándosele

Tribunal analiza las razones alegadas por el gobierno finlandés, que justifica su actuación por la existencia de un vínculo directo entre la imposición de los beneficios de las sociedades residentes y el crédito fiscal concedido a los accionistas residentes por los dividendos percibidos de aquellas sociedades, que en ambos casos responden a un mismo porcentaje.

Frente a dicha alegación el TJCE, apartándose de la que venía siendo su doctrina consolidada sobre este particular, no rechaza la causa expresada apoyándose en la inexistencia de un vínculo directo determinado por la ausencia de identidad subjetiva y objetiva en dicho vínculo, sino que analiza la necesidad de preservar la coherencia atendiendo al objetivo perseguido por la normativa fiscal controvertida³⁵⁶, que no es otro que evitar la doble imposición de los beneficios de las sociedades distribuidos entre los accionistas.

Pues bien, a juicio del Tribunal de Luxemburgo, para conseguir tal objetivo y, al mismo tiempo, preservar la coherencia del sistema tributario finlandés, no resulta necesario que la ventaja fiscal discutida se limite a los dividendos repartidos por sociedades residentes en favor de accionistas residentes, pues dicha coherencia queda garantizada en la medida en que la correlación entre la ventaja fiscal concedida al accionista y el impuesto sobre sociedades se mantenga, aunque éste último haya sido devengado en Suecia³⁵⁷.

Este pronunciamiento supone, en consecuencia, que la coherencia que hasta el momento se había construido por referencia a un único sistema tributario, tomando en consideración tanto sus normas internas como internacionales, puede también formularse haciendo referencia, simultáneamente, a los sistemas fiscales de los Estados miembros concurrentes sobre una determinada situación³⁵⁸.

la aplicación del crédito fiscal al haber obtenido los dividendos de una sociedad no residente, situación que el Sr Manninen estima contraria al Derecho comunitario.

³⁵⁶ Perspectiva que ya había adoptado en el asunto *LASTEYRIE DU SAILLANT* (apartado 67), aunque no con las trascendentales consecuencias que pueden derivar del asunto *MANNINEN*.

³⁵⁷ Vid. *MANNINEN*, apartado 46.

³⁵⁸ En este sentido, el Tribunal no toma en consideración las dificultades de orden técnico que pudieran derivarse de la interrelación entre varios ordenamientos jurídicos para construir la coherencia fiscal.

Pero lo que nos parece aún más importante es la interpretación extensiva que el TJCE realiza del objetivo perseguido por la norma finlandesa. En efecto, atendiendo a la configuración de la medida fiscal controvertida no cabe duda que dicha normativa pretendía eliminar la doble imposición económica que sufren los dividendos, pero únicamente a nivel interno, ¿cuál es, entonces, el motivo por el que el Tribunal amplía tal finalidad a la eliminación de la doble imposición económica de dividendos a un nivel internacional?

Nuestra opinión sobre este particular, coincidente con las manifestaciones realizadas por el profesor VANISTENDAEL acerca de los efectos a los que podría conducir esta reformulación de la coherencia fiscal que toma en consideración todas las soberanías y todos los instrumentos jurídicos presentes en un determinado supuesto de hecho³⁵⁹, se basa en suponer que el Tribunal de Luxemburgo ha pretendido identificar un principio jurídico general que sería útil para el diseño de un sistema impositivo transnacional en un mercado plenamente integrado, en virtud del cual, todo conflicto positivo o negativo de tasación, producido en el ámbito comunitario, deberá ser eliminado de una manera sistemática³⁶⁰.

II.4.3.6. Los principios del Derecho internacional tributario.

Sin duda alguna, la causa de justificación que presenta una conexión más evidente con la problemática relativa a la interacción entre normas comunitarias y convenios de doble imposición es la basada en la necesidad de respetar los principios admitidos en el seno del Derecho internacional tributario, en cuanto dichos principios aparecen plasmados en el MCOCDE y, en consecuencia, en la mayoría de los convenios suscritos por los Estados miembros.

³⁵⁹ VANISTENDAEL, F.: “Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario”, Atti del Convegno di Studio *Per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005, págs. 21 y 22 (inédito).

³⁶⁰ Esta es la idea que parece deducirse de los apartados 33 a 36 del asunto MANNINEN. En ellos, el razonamiento empleado por el TJCE consiste en identificar el objetivo de la norma finlandesa, para constatar, a continuación, que en el caso concreto no existe ningún otro instrumento normativo, interno o convencional, aplicable al caso que pueda cumplir dicho objetivo y concluir equiparando doble imposición económica interna e internacional, extendiendo la aplicación de la normativa cuestionada como única solución posible para alcanzar el objetivo consistente en la eliminación de la doble imposición económica de dividendos sufrida por el Sr. Manninen.

No obstante, esa cercanía al que constituye el objeto central de nuestro estudio no debe inducirnos a apresurar las conclusiones de nuestro análisis, sino que el mismo debe seguir desarrollándose a partir de la constatación de dos aspectos fundamentales.

En primer lugar, en este apartado únicamente intentamos identificar los problemas que pueden derivarse de la consideración de los principios del Derecho internacional tributario como causas capaces de justificar el mantenimiento de una situación discriminatoria o restrictiva, trasladando a un momento posterior el debate sobre la valoración conjunta de las soluciones que puedan aportarse a todos los problemas que, tras el análisis de la jurisprudencia comunitaria, se plantean por la interacción de normas comunitarias y convenios de doble imposición, tanto desde una perspectiva formal como material³⁶¹.

En segundo lugar, en aras a una correcta determinación del alcance concedido por la jurisprudencia comunitaria a los principios del Derecho internacional tributario, se deben diferenciar claramente los supuestos en los que se les ha reconocido la posibilidad de excepcionar la aplicación de las libertades comunitarias de aquellos otros supuestos en los que no se produce una interacción de tipo contradictorio que obligue a elegir entre la aplicación de aquellos principios o estas libertades³⁶².

Pues bien, de todos los supuestos en los que el TJCE ha analizado la alegación basada en la necesidad de preservar los principios del Derecho internacional tributario sólo en uno, el asunto GILLY, ha aceptado la inexistencia de un tratamiento

³⁶¹ Dicho con otras palabras, entendemos que, atendiendo a la necesidad de articular un debate ordenado y coherente sobre las relaciones que pueden establecerse entre Derecho comunitario y convenios de doble imposición, éste no constituye el momento oportuno para analizar las mismas en términos de primacía. De hacerlo así obviaríamos, de una parte, que no todas las relaciones que se establecen entre ambos pueden reducirse a una cuestión de jerarquía, y de otra, que los principios que inspiran esos convenios han calado también en las normativas tributarias internas de los Estados miembros, donde la primacía del Derecho comunitario resulta indiscutible, sin que por ello dejen de plantearse supuestos problemáticos dignos de análisis.

³⁶² En efecto, el análisis de la jurisprudencia comunitaria evidencia situaciones en las que la referencia a los principios admitidos por el Derecho internacional tributario no se realiza para aceptar una excepción a la aplicación de las libertades comunitarias, sino, muy al contrario, para delimitar el alcance de las mismas respecto a un determinado Estado. Así, por ejemplo, en el asunto DE GROOT (apartado 98), la mención a estos principios sirve para determinar el Estado al que, en principio, corresponde tomar en consideración la situación personal y familiar del contribuyente a la hora de someter sus rentas a gravamen.

fiscal contrario al Derecho comunitario por inspirarse en aquéllos, concretamente, en los principios de asignación impositiva internacional que articulan el reparto de la competencia fiscal entre Estados conforme a los criterios de residencia y nacionalidad³⁶³.

Aunque el supuesto de hecho manifestado en el asunto GILLY es bastante más complejo, nos interesa, por el momento, destacar que en el mismo, a causa de los mecanismos establecidos en un CDI, inspirados en el MCOCDE, para efectuar el reparto de la potestad tributaria, entre ellos el criterio de la nacionalidad, un trabajador fronterizo sufría un tratamiento fiscal perjudicial. La respuesta que el TJCE concedió a este caso fue que, en ausencia de medidas de armonización que establezcan los criterios conforme a los que proceder al reparto de la competencia tributaria, los Estados miembros pueden acudir a los mecanismos reconocidos en la práctica internacional y en el MCOCDE para efectuar el mismo, sin incurrir, por tal circunstancia, en una vulneración del Derecho comunitario³⁶⁴.

El criterio expresado en GILLY supone, por tanto, la posibilidad de excepcionar la aplicación de las libertades comunitarias cuando, ante la ausencia de armonización, un Estado miembro se inspira en los principios aceptados por el Derecho internacional tributario, no entrando a valorar si tales principios resultan o no conformes a las exigencias comunitarias. Esta doctrina es, desde luego, susceptible de múltiples críticas, pues pone en tela de juicio aspectos tan importantes como la autonomía y primacía inherentes al ordenamiento jurídico comunitario.

Las críticas formuladas a los argumentos utilizados en el asunto GILLY, han propiciado que, en su jurisprudencia posterior, el Tribunal de Luxemburgo haya intentado, en nuestra opinión, alejarse de los mismos, no volviendo a reconocer la posibilidad de que los principios de asignación impositiva puedan excepcionar el

³⁶³ Aunque en una sentencia anterior, la dictada en el asunto FUTURA, el TJCE había admitido la relevancia del principio de territorialidad en la determinación de la inexistencia de una situación contraria al Derecho comunitario, el resultado final de la misma antepuso el respeto de las exigencias comunitarias al de este principio de la fiscalidad internacional.

³⁶⁴ Vid. asunto GILLY, apartados 30 a 35. Nótese que, realmente, la falta de armonización no se utiliza en este asunto como causa de justificación, sino como circunstancia de la que se deduce la inexistencia de una situación contraria al Derecho comunitario.

ejercicio efectivo de las libertades comunitarias³⁶⁵, aunque lo haya hecho a través de un mecanismo excesivamente artificioso que pretende, al mismo tiempo, salvaguardar la aplicación de esos principios mientras no existan medidas de armonización que ofrezcan una alternativa a los mismos.

Así, en el asunto SAINT GOBAIN, el TJCE establece que si bien los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios de doble imposición, para fijar los criterios de sujeción que estimen convenientes a efectos de proceder al reparto de la competencia fiscal, en el ejercicio del poder tributario repartido no podrán obviar el cumplimiento de las normas comunitarias³⁶⁶.

Junto a la alegación fundada en el respeto a los principios de asignación impositiva, los Estados miembros han pretendido justificar el mantenimiento de medidas contrarias al Derecho comunitario sobre la base de otro principio consolidado en el Derecho internacional tributario, como es el de reciprocidad, en virtud del cual se establece una correspondencia entre las obligaciones asumidas por los Estados signatarios de un CDI.

Aun cuando esta alegación ya fue rechazada por el TJCE en el asunto AVOIR FISCAL, al considerar que el contenido de las libertades comunitarias posee un carácter absoluto que impide su sometimiento a una condición de reciprocidad³⁶⁷, nos interesa más el rechazo que se formuló en el asunto SAINT GOBAIN y que fue posteriormente confirmado, en un ámbito diverso al de la fiscalidad, en la sentencia GOTTARDO³⁶⁸.

En estos asuntos, el TJCE ha considerado que la extensión que un Estado miembro se ve obligado a realizar, en virtud del principio de trato nacional, del

³⁶⁵ Tanto en el asunto MANNINEN (apartados 31 a 39) como en el asunto MARKS & SPENCER (apartados 39 y 40), el TJCE ha rechazado las alegaciones realizadas por los Estados miembros consistentes en que las medidas controvertidas resultaban conformes al principio de territorialidad.

³⁶⁶ Vid. apartados 57 y 58. En esta misma línea, la sentencia dictada en el asunto LASTEYRIE DU SAILLANT (apartado 68) ha rechazado la alegación de un Estado miembro fundada en la necesidad de tomar en consideración el reparto de las competencias tributarias entre los Estados de acogida y origen de una sociedad, señalando que el objeto del litigio no lo constituía ese reparto de competencias, sino la adecuación de las medidas adoptadas a las libertades comunitarias.

³⁶⁷ Vid. asunto AVOIR FISCAL (apartado 26).

³⁶⁸ STJCE de 15 de enero de 2002, GOTTARDO, asunto C-55/00.

beneficio previsto en un convenio internacional a un ciudadano comunitario que no se encuentra comprendido dentro del ámbito de aplicación del mismo, no afecta a la reciprocidad del tratado internacional, al no menoscabar los derechos ni imponer nuevas obligaciones a los terceros países que son parte en dicho acuerdo³⁶⁹.

La afirmación realizada por el Tribunal de Luxemburgo parece entrar en clara contradicción con el principio de eficacia relativa de los tratados, reconocido en el Derecho internacional, planteando un supuesto claro de conflicto entre Derecho comunitario e internacional, así como la posible existencia en el ámbito comunitario de una “cláusula de nación más favorecida” o “principio de preferencia comunitaria”, cuestión que ha suscitado un importante debate doctrinal. Por el momento, sólo pretendemos dejar constancia de la existencia de este debate, remitiendo a las consideraciones que, de forma conjunta, realizaremos más adelante sobre todos los problemas, formales y materiales, que el análisis jurisprudencial de la imposición directa a través de los principios de no discriminación y no restricción, han evidenciado respecto a los convenios suscritos para evitar la doble imposición internacional.

III. La incidencia del Derecho comunitario sobre los convenios de doble imposición: una interpretación del alcance de la armonización negativa.

III.1. Una relación de incidencia mutua y complementariedad.

El análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que acabamos de concluir corrobora una afirmación que ya realizamos en el primer capítulo de este trabajo y que, en la actualidad, constituye la tesis predominante de la doctrina científica, consistente en el entendimiento de las relaciones entre el Derecho comunitario y los Convenios de doble imposición como relaciones de incidencia mutua y complementariedad³⁷⁰.

³⁶⁹ Vid. asuntos SAINT GOBAIN (apartado 60) y GOTTARDO (apartados 36 y 37).

³⁷⁰ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones...”, op. cit. pág. 5; COLLADO YURRITA, M. A. y PATÓN GARCÍA, G.: “Fuentes del Derecho tributario internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005, pág. 18 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza,

La consideración de los supuestos de doble imposición internacional como un fenómeno pernicioso que debe ser convenientemente erradicado, constituye una visión compartida por ambos conjuntos normativos que sirve para explicar la complementariedad de los convenios de doble imposición respecto al Derecho comunitario, en tanto los primeros, al eliminar este tipo de situaciones, colaboran al buen funcionamiento del mercado interior³⁷¹ y, en ausencia de un mayor desarrollo normativo de los postulados comunitarios, aportan los criterios necesarios para determinar el Estado responsable de eliminar una concreta situación de doble imposición internacional producida en el ámbito comunitario³⁷². Así mismo, el Derecho comunitario complementa los convenios de doble imposición al aportar soluciones a situaciones de doble imposición que no encuentran una respuesta suficiente en estos instrumentos internacionales, como sucede respecto a los supuestos de doble imposición económica internacional.

Junto a esas relaciones de complementariedad, la coexistencia en un mismo ámbito espacial de normas comunitarias y convenios internacionales ha propiciado el establecimiento de relaciones de incidencia entre ambos conjuntos normativos, tanto desde una perspectiva competencial como material.

Desde una perspectiva competencial, como indica CALDERÓN CARRERO, la existencia de convenios de doble imposición en el ordenamiento interno de los Estados miembros, como consecuencia del ejercicio de la competencia que a los mismos corresponde en materia de imposición directa, limita las posibilidades de actuación comunitaria positiva en materia de doble imposición³⁷³.

efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios...*”, op. cit., págs. 33 a 35.

³⁷¹ En este sentido, a nivel jurisprudencial, hemos tenido ocasión de observar cómo pueden llegar a producirse situaciones no deseadas por el Derecho comunitario por la ausencia de un entramado convencional completo entre todos los Estados miembros, tal como sucede en el asunto AVOIR FISCAL, mientras que a nivel normativo, al regular determinados aspectos de la imposición directa a través de instrumentos de Derecho derivado, las Instituciones comunitarias han reconocido expresamente el importante papel que los convenios pueden seguir desarrollando para obtener información o eliminar situaciones de doble imposición internacional.

³⁷² Tal como se advierte, por ejemplo, en asuntos como DE GROOT o GERRITSE.

³⁷³ CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones...”, op. cit. pág. 17. Sobre este particular nos remitimos a las consideraciones que realizaremos en el tercer capítulo de este trabajo.

Desde una perspectiva material, la influencia mutua entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario puede traducirse en la producción de supuestos donde esa incidencia no reviste un carácter conflictivo³⁷⁴, pero también en la generación de situaciones de incidencia conflictiva, que manifiestan la inadecuación de algunos de los postulados admitidos por el Derecho internacional tributario, expresamente plasmados en los convenios de doble imposición, a las exigencias comunitarias y, en definitiva, la insuficiencia de estos instrumentos jurídicos para resolver correctamente los problemas que se plantean en el mercado interior³⁷⁵.

En nuestra opinión, las relaciones que se establecen entre el ordenamiento comunitario y los convenios de doble imposición ante estos supuestos de incidencia conflictiva deben basarse en el respeto más absoluto a la primacía que resulta inherente al Derecho comunitario.

Concretamente, aunque el Tribunal de Luxemburgo no se ha pronunciado aún, de forma expresa, sobre algunos de los supuestos más trascendentales de incidencia conflictiva, consideramos que el principio de primacía supone que, por lo que respecta al Derecho originario, el ejercicio efectivo de las libertades fundamentales no se puede hacer depender ni del contenido ni de los principios que se contemplan en un CDI, entendiendo que la presencia del mismo en un supuesto concreto y su peculiar naturaleza jurídica en ningún caso eximen de la necesidad de razonar en términos de Derecho comunitario, por muy polémicas que puedan resultar las soluciones que deban aportarse en un caso concreto para garantizar la efectividad de las libertades comunitarias.

Por lo que respecta al Derecho comunitario derivado, entendemos que las situaciones de incidencia conflictiva que se plantean respecto al mismo deben abordarse desde una doble perspectiva.

³⁷⁴ Tal como sucede, por ejemplo, en el asunto ROYAL BANK OF SCOTLAND, donde la existencia de un CDI en el que se equipara la situación de sociedades residentes y EP de sociedades no residentes es utilizado por el TJCE como un argumento que refuerza la existencia de una situación de comparabilidad entre ambos sujetos.

³⁷⁵ Sobre este particular véase CRAIG, A.: “Open Your Eyes: What the “Open Skies” Cases Could Mean for the US Tax Treaties with the EU Member States”, *BIFD*, Vol. 57, núm. 52, 2003, págs. 64 y 65.

Por una parte, consideramos que el Derecho derivado constituye el cauce idóneo para intentar conjugar, a un nivel general, los intereses comunitarios y estatales que se evidencian en estos supuestos de incidencia conflictiva, pero sin llegar a vaciar de contenido las libertades comunitarias, cuya primacía se afirma como límite en ese proceso de ponderación de intereses. De otra parte, entendemos que las situaciones concretas de incidencia conflictiva que puedan producirse entre normas comunitarias derivadas y convenios de doble imposición deben resolverse a través de la afirmación de la primacía de aquéllas.

III.2. Los convenios de doble imposición y su incompatibilidad con las libertades comunitarias: la incuestionable primacía del Derecho comunitario.

Atendiendo a las consideraciones que acabamos de realizar en el apartado precedente, resulta evidente cual será nuestro posicionamiento respecto al planteamiento lógico expresado por SANTA-BÁRBARA, que considera que, antes de proceder a discutir aspectos concretos relativos a la existencia de situaciones contradictorias entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición, procede solventar la cuestión relativa a si la primacía comunitaria se puede extender a la acción externa o convencional de los Estados miembros. Sin duda alguna, la respuesta a esta cuestión debe ser afirmativa y así lo ha considerado también la doctrina científica tributaria de más diverso signo, con independencia de que sea más o menos favorable a una interpretación extensiva de las libertades comunitarias³⁷⁶.

En efecto, como ya tuvimos ocasión de exponer en el primer capítulo de este trabajo, la afirmación de la primacía del Derecho comunitario en este tipo de

³⁷⁶ Así, ante situaciones de incidencia conflictiva, han afirmado la primacía del Derecho comunitario sobre los convenios de doble imposición, entre otros, HINNEKENS, L.: “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Applications of the Rules”, *ECTR*, núm. 1995/4, pág. 203; LUCAS DURÁN, M.: *Fiscalidad internacional de rentas financieras*, Edersa, Madrid, 2001, págs. 30 y 31; NÚÑEZ SANZ, M^a T.: “Respeto a las grandes libertades del Tratado CE: contencioso de la no-discriminación entre residentes y no residentes en materia de fiscalidad directa (Caso Roland Schumacker)”, *Impuestos*, núm. 20, 2001, pág. 109; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones...”, op. cit. pág. 19; ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte di Giustizia sui rapporti tra Convenzioni contro le doppie imposizioni e diritto comunitario”, *RDT*, 2002/3, pág. 51; CARPENTIERI, L.: *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2003, pág. 70; PISTONE, P.: “Towards European international tax law”, *ECTR*, núm. 2005/1, pág. 5; PIRES, M.: “Le fonti del diritto comunitario e il diritto internazionale”, *Atti del Convegno di Studio Per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005, págs. 6 y 7 (inédito).

situaciones debe partir de la consideración de la competencia que corresponde a los Estados miembros para estipular tratados internacionales que afecten al sector de la imposición directa. A partir de dicha constatación, los convenios de doble imposición quedan encuadrados dentro del ordenamiento interno de los Estados miembros y afrontan sus relaciones con el Derecho comunitario como cualquier otra norma de origen interno, con independencia de los efectos que puedan derivarse en el ordenamiento internacional del posible incumplimiento de la norma convencional y de las especialidades que deban aplicarse a los convenios suscritos con terceros Estados.

Cuando los convenios de doble imposición que plantean supuestos de incidencia conflictiva hayan sido celebrados entre Estados miembros prevalecerán las disposiciones del Derecho comunitario, siendo indiferente que se trate de acuerdos anteriores o posteriores a la entrada en vigor del TCE o a la adhesión al mismo de los Estados miembros contratantes³⁷⁷.

Cuando los supuestos de incidencia conflictiva con el Derecho comunitario se producen en virtud de un convenio de doble imposición suscrito entre un Estado miembro y un tercer Estado, también opera el principio de primacía del Derecho comunitario, aunque en estos supuestos resulta relevante la determinación del momento temporal en el que se celebró el acuerdo controvertido.

Así, cuando se trate de un convenio suscrito con anterioridad a la entrada en vigor del TCE o a la adhesión al mismo del Estado miembro contratante, resultarán de aplicación las previsiones establecidas en el artículo 307 TCE, cuyo primer apartado establece que los derechos y obligaciones que derivan del mismo no quedaran afectadas por las disposiciones del TCE. No obstante, este artículo debe interpretarse en el sentido de que los derechos que se pretenden preservar son los que el convenio concede a terceros Estados, mientras que las obligaciones son las que corresponden al

³⁷⁷ El respeto al principio de primacía que es inherente al ordenamiento comunitario así lo impone, por lo que remitimos a las consideraciones realizadas al referirnos al mismo en el apartado III.2.1.2. del primer capítulo de este trabajo. Aun cuando el principio de primacía resuelve esta cuestión respecto a todos los convenios firmados entre Estados miembros, debemos destacar que, por lo que respecta a los acuerdos internacionales concluidos con anterioridad a la entrada en vigor o adhesión de un Estado miembro a la CE, la solución que el Derecho internacional concedería a esta cuestión sería también la de otorgar prioridad al Derecho comunitario, pues la asunción de obligaciones internacionales posteriores sustituyen a las anteriores.

Estado miembro contratante, que no podrá alegar los derechos que pudieran corresponderle en virtud de tal convenio para sustraerse de las obligaciones que derivan de su participación en la Comunidad³⁷⁸.

El carácter excepcional y provisional de esta medida viene confirmado por la obligación impuesta a los Estados miembros, en el segundo apartado de ese mismo artículo 307 TCE, de recurrir a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se produzcan entre ese acuerdo anterior y el Derecho comunitario, obligación que está siendo objeto de una interpretación mucho más rigurosa por parte del Tribunal de Luxemburgo, que entiende que la exigencia de hacer compatibles con el Derecho comunitario estos acuerdos debe inducir a los Estados miembros incluso a denunciar esos convenios cuando los terceros Estados contratantes no tuvieran voluntad de renegociarlos³⁷⁹.

Con todo, la relevancia de este precepto en el ámbito tributario es muy reducida, pues como indica NÚÑEZ SANZ, en la práctica no ha llegado a plantearse ningún supuesto de este tipo, en tanto los convenios fiscales internacionales han sido renegociados o enmendados con ocasión de la entrada en vigor del TCE o la adhesión al mismo de nuevos Estados miembros³⁸⁰.

Cuando el supuesto de incidencia conflictiva se plantea respecto a un convenio celebrado con posterioridad a la entrada en vigor del TCE o a la adhesión al mismo del Estado miembro contratante, nos encontraremos ante una vulneración del Derecho comunitario que no se encuentra cubierta por ninguna cláusula específica, y que en virtud del principio de primacía, se debe resolver de la manera que resulte más

³⁷⁸ Así se deduce, entre otras, de la sentencia dictada en el asunto 10/61, elaborando una interpretación que también ha sido aceptada por la doctrina científica tributaria. Vid., per omnia, CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones...”, op. cit. pág. 22.

³⁷⁹ Así lo expresa el Abogado General Tizzano en el apartado 143 de las conclusiones acumuladas presentadas, el 31 de enero de 2002, en los asuntos que dieron lugar al grupo de sentencias “Open Skies”, donde estimaba que algunos de los países afectados por dichas conclusiones (Dinamarca, Suecia, Finlandia, Austria y Alemania) habían incumplido las obligaciones impuestas por el artículo 307.2 TCE. El TJCE no llegó a pronunciarse sobre este particular por el carácter subsidiario que el mismo presentaba.

³⁸⁰ NÚÑEZ SANZ, M^a T.: “Respeto a las grandes libertades...”, op. cit., pág. 115, nota al pie número 51.

conveniente al cumplimiento de las exigencias impuestas por el ordenamiento comunitario.

Las consideraciones realizadas por el Tribunal de Luxemburgo en una de las sentencias dictadas en los asuntos relativos a los acuerdos de cielos abiertos suscritos entre EEUU y varios Estados miembros³⁸¹, nos permiten realizar dos apreciaciones que resultan trascendentes respecto a los supuestos de incidencia conflictiva que puedan derivarse de lo dispuesto en convenios fiscales.

En primer lugar, como indica PISTONE, merece la pena resaltar la circunstancia de que el Reino Unido ha sido condenado por el mero hecho de haber concluido un convenio con un tercer Estado que provocaba una situación de incompatibilidad con las libertades comunitarias³⁸². Como señalaba el Abogado General TIZZANO en el punto 123 de sus conclusiones, la discriminación no se deriva de los posibles comportamientos que pudiera desarrollar EEUU conforme a lo previsto en el tratado controvertido, sino que resulta directamente de la disconformidad de dicho acuerdo internacional con el derecho de establecimiento, con lo que, en nuestra opinión, resultan patentes las limitaciones que el cumplimiento de las exigencias comunitarias pueden imponer al ejercicio externo de las competencias estatales.

En segundo lugar, como han destacado CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ³⁸³, el apartado 54 de la sentencia que comentamos ha venido a aclarar, en cierta medida, el alcance de la sentencia dictada en el asunto SAINT GOBAIN, en el sentido de que la misma no significa que, cuando la violación del Derecho comunitario resulte directamente de una disposición de un acuerdo internacional bilateral, celebrado por un Estado miembro con un Estado no miembro

³⁸¹ Concretamente respecto al Reino Unido, en el asunto C-466.

³⁸² PISTONE, P.: “La compatibilità con le libertà comunitarie fondamentali delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione con i Paesi terzi”, *RDT*, núm. 6, Vol. XIV, 2004, pág. 112. El tenor literal de la sentencia, en su apartado 52, establece que “[...] el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 52 del Tratado al haber celebrado y aplicado dicho Acuerdo”.

³⁸³ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1232.

con posterioridad a la adhesión a la Comunidad, el TJCE no pueda declarar dicha violación para no menoscabar los derechos que corresponden a los países terceros precisamente en virtud de la disposición que infringe el Derecho comunitario. Así pues, queda claro, a nuestro parecer, que en este tipo de situaciones la primacía del Derecho comunitario se impone incluso frente a los eventuales derechos que pudieran corresponder a terceros, sin perjuicio de la responsabilidad internacional que pudiera derivarse para el Estado signatario del acuerdo controvertido.

En definitiva, consideramos que el principio de primacía debe presidir las relaciones conflictivas que se puedan establecer entre Derecho comunitario y convenios fiscales de los Estados Miembros, especialmente las que se pudieran producir respecto a las libertades comunitarias, atendiendo al valor de constitución material que las mismas revisten. Las reticencias que subsisten respecto a esta consideración que acabamos de realizar derivan del entendimiento de dichas libertades como derechos de contenido exclusivamente económico, cuya invocación procede únicamente cuando el ejercicio de las mismas se acompaña del desarrollo de una actividad económica.

No obstante, como afirma GIANONCELLI³⁸⁴ con ocasión del comentario que efectúa al hilo de la sentencia BARBIER, no resulta utópico considerar que se pueda producir un cambio en esta visión puramente económica del contenido de las libertades comunitarias, ni que el TJCE pueda proceder a una revisión de la misma, reconociendo, por ejemplo, el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y permanecer libremente en el territorio de los Estados miembros, eliminando así su consideración de fórmulas vacías y concediendo a dichas libertades el auténtico significado que quiso otorgarle el legislador comunitario.

³⁸⁴ GIANONCELLI, S.: “Esercizio non economico delle libertà comunitarie e circolazione di capitali: il caso Barbier”, *TributImpresa*, núm. 3/2005 (disponible en www.tributimpresa.it).

III.3. La incidencia conflictiva: delimitación y análisis de los aspectos contradictorios que pueden manifestarse en las relaciones entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario.

A lo largo de este capítulo, el análisis de la jurisprudencia del TJCE nos ha permitido constatar la existencia de situaciones en las que el otorgamiento de un tratamiento fiscal contrario a las exigencias impuestas por el Derecho comunitario derivaba, formal o materialmente, de los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros.

Estas situaciones de incidencia conflictiva han sido objeto de un análisis por parte de la doctrina científica, cuyo primer esfuerzo ha consistido en individualizar aquellos aspectos de los convenios de doble imposición que generan las situaciones de incidencia conflictiva. Así, HINNEKENS llegó a identificar hasta ocho aspectos de los convenios de doble imposición que podrían plantear problemas de compatibilidad respecto de las libertades comunitarias³⁸⁵.

Nosotros, sin embargo, centraremos nuestra atención en el análisis de tres aspectos fundamentales de los convenios de doble imposición de los que, a nuestro entender, derivan la mayoría de las situaciones concretas de incidencia conflictiva que se producen entre estos instrumentos jurídicos y el Derecho comunitario.

En primer lugar, nos referiremos a la tensión que puede derivar del diferente ámbito de aplicación que corresponde, respectivamente, al ordenamiento jurídico comunitario y a los convenios de doble imposición, en tanto dicho aspecto puede generar conflictos entre los principios de reciprocidad y eficacia relativa inherentes a todo acuerdo internacional y las obligaciones impuestas por el Derecho comunitario a sus Estados miembros. Esta situación de incompatibilidad, que no supone sino la traslación a un ámbito material concreto de la tensión existente entre las estructuras relacional e institucional a las que nos referíamos en el primer capítulo de este

³⁸⁵ HINNEKENS, L.: “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - The Rules”, *ECTR*, núm. 1994/4. A saber: 1) cláusulas anti-abuso, 2) utilización de mecanismos de retención en el Estado de la fuente, 3) ventajas para eliminar la doble imposición establecidas en el Estado de la fuente, 4) cláusulas de no discriminación, 5) ajustes correlativos y precios de transferencia, 6) definición de los términos utilizados en los tratados, 7) métodos de interpretación, 8) la exención de la “Federal Excise Tax” en los tratados suscritos con EEUU.

trabajo³⁸⁶, suscita el estudio de unos supuestos de incidencia conflictiva que únicamente pueden producirse cuando la norma controvertida es un acuerdo internacional, y que en el ámbito comunitario pueden estudiarse bajo la genérica perspectiva de la denominada “discriminación horizontal”.

En segundo lugar, nos referiremos a las situaciones de incidencia conflictiva que derivan de la utilización de los criterios admitidos en el Derecho internacional tributario para proceder al reparto de la competencia fiscal entre las diversas soberanías que presentan conexión con una determinada manifestación de riqueza, en tanto los mismos pueden ser utilizados para establecer un diferente tratamiento fiscal entre sujetos que se hallan amparados por la protección del Derecho comunitario.

En tercer y último lugar, consideraremos las situaciones de incidencia conflictiva que pueden derivarse de la adopción de los métodos de eliminación de la doble imposición admitidos en la práctica fiscal internacional.

En nuestra opinión, las dos últimas cuestiones a las que hemos hecho referencia plantean supuestos de incidencia conflictiva que no derivan necesariamente de la utilización de un CDI, sino que, más bien, plantean el problema de la adecuación de los principios generalmente aceptados en el seno de la fiscalidad internacional a las libertades que han sido afirmadas en el ámbito comunitario, siendo susceptible de generar tales conflictos cualquier normativa, interna o convencional, que asuma aquellos principios sin considerar su compatibilidad con las exigencias comunitarias.

III.3.1. La discriminación horizontal como supuesto de vulneración del Derecho comunitario.

Con este apartado no entendemos referirnos tanto a las cláusulas concretas de los convenios de doble imposición que pueden considerarse incompatibles con las libertades comunitarias³⁸⁷ como al mecanismo a través del que se articula la eventual

³⁸⁶ Véase el apartado II.2 del primer capítulo de este trabajo.

³⁸⁷ Sobre este aspecto, que ha dado lugar a la rica problemática relativa a la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de las denominadas “cláusulas de limitación de beneficios” contempladas en los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros, remitimos a las consideraciones realizadas, entre otros, por HINNEKENS, L.: “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Applications of the Rules”, op. cit., págs. 226 y ss.; MALHERBE, J. y DELATTRE,

incompatibilidad, esto es, el establecimiento a través de un CDI de una determinada ventaja o beneficio en favor de un sujeto comunitario cuya aplicación resulta denegada a otro sujeto que se encuentra bajo el ámbito de protección que confieren aquellas libertades fundamentales, pues es este mecanismo el que refleja la tensión existente entre la reciprocidad inherente a un convenio y el carácter multilateral de los derechos reconocidos en el ámbito comunitario.

En el análisis de este mecanismo desde una perspectiva comunitaria, la primera cuestión que cabe plantearse es la relativa a si efectivamente la utilización de este mecanismo convencional por parte de los Estados miembros puede llegar a producir una auténtica incompatibilidad con el Derecho comunitario, concretamente, un supuesto de vulneración a la que se ha denominado como “discriminación horizontal”³⁸⁸.

La división doctrinal en torno a esta cuestión es patente, tanto por lo que respecta a la propia afirmación de la existencia de la discriminación horizontal como situación contraria al Derecho comunitario³⁸⁹, cuanto por lo que concierne a la solución que deba adoptarse ante este tipo de situaciones, haciéndose el debate particularmente intenso cuando se discute la posibilidad de que, en cumplimiento de las obligaciones impuestas por el ordenamiento comunitario, se pueda llegar a ampliar el ámbito de

O.: “Compatibility of Limitation on Benefits Provisions with EC Law”, *ET*, núm. 1996/1; VEGA BORREGO, F. A.: “Convenios de doble imposición, cláusulas de limitación de beneficios y Derecho comunitario”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1329 y ss.; PISTONE, P.: “La compatibilità con le libertà...”, op. cit, pág. 113 y ss.

³⁸⁸ Esta problemática ha sido formulada en términos más concretos por CALVO SALINERO, al plantear la siguiente cuestión “[...] ¿es compatible con los principios comunitarios que el Estado español trate más favorablemente a un residente, por ejemplo, en Italia, que a un residente en Alemania, con fundamento en los diferentes convenios de doble imposición firmados con Italia y Alemania, respectivamente? [...]”. Vid. CALVO SALINERO, R.: “Convenios bilaterales...”, op. cit., pág. 58.

³⁸⁹ Como principal exponente de la postura contraria a la consideración de la discriminación horizontal como un supuesto de vulneración del Derecho comunitario podemos citar a HINNEKENS, L.: “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Applications of the Rules”, op. cit., págs. 205 y ss.; mientras que consideran que existe discriminación, entre otros, SCHUCH, J.: “EC law requires a multilateral tax treaty”, *ECTR*, 1998/1, pág. 36; CALVO SALINERO, R.: “Convenios bilaterales...”, op. cit., pág. 59; y en general todos los autores que apoyan la aplicación de la “cláusula de la nación más favorecida” ante este tipo de situaciones.

aplicación de un CDI para cubrir a un sujeto que, inicialmente, no se encontraba incluido dentro del mismo³⁹⁰.

Consideramos oportuno abordar estas cuestiones partiendo del análisis de las tres situaciones que contemplamos, al referirnos a la discriminación horizontal.

III.3.1.1. Discriminación horizontal imputable al Estado de ubicación del establecimiento permanente: las situaciones triangulares.

Como ya tuvimos ocasión de señalar, este tipo de discriminación horizontal se produciría en aquellos supuestos en los que dos nacionales comunitarios residentes en Estados distintos (A y B) obtienen rentas en un tercer Estado (F) en el que ambos son no residentes (NR de A y NR de B), si bien uno de esos sujetos no residentes (NR de B) se encuentra en una situación de comparabilidad respecto al otro sujeto (NR de A), determinada por el ejercicio de una libertad comunitaria en el Estado de residencia de éste último (A), que provoca que los beneficios obtenidos en el Estado de la fuente (F) sean imputables a un establecimiento permanente situado en dicho Estado (A), que otorga un diferente tratamiento fiscal a ambos sujetos derivado de la inaplicación al establecimiento permanente del CDI suscrito entre el Estado de procedencia de las rentas (F) y el Estado de ubicación del mismo (A).

Pues bien, si atendemos a la estructura del supuesto desarrollado, excluyendo las circunstancias que lo hacen relevante desde una perspectiva comunitaria, observaremos que dicha estructura es coincidente con la presente en aquella situación que la OCDE ha calificado como “situación triangular típica”, que se definiría como “[...] *aquella situación en la que una empresa residente en el Estado R posee un establecimiento permanente en el Estado EP por medio del cual recibe rentas*

³⁹⁰ Cuestión que ha sido abordada a partir de la consideración de la posible existencia en el ámbito comunitario de una “cláusula de la nación más favorecida”, señalando, a grandes rasgos, que los partidarios de la existencia de tal cláusula serían los que abogarían por la extensión del CDI. En este sentido, ZUDDU distingue entre aquellos que son favorables a la extensión por aplicación de la cláusula de la nación más favorecida (MALHERBE, BERLIN, RADLER y SCHUCH), los que niegan la extensión y la existencia de tal cláusula (HINNEKENS y KEMMEREN) y los que, aún aprobando las conclusiones de la sentencia SAINT GOBAIN, niegan la existencia de una cláusula de nación más favorecida en el ordenamiento comunitario (MARTÍN JIMÉNEZ, CALDERÓN CARRERO y GARCÍA PRATS). Vid. ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte...”, op. cit, pág. 73.

*pasivas - dividendos, intereses o royalties - generadas en el Estado F [...]”*³⁹¹. El efecto pernicioso que puede derivar de la existencia de estas situaciones triangulares se concreta en la posibilidad de generar conflictos positivos, en particular, supuestos de doble imposición económica de beneficios.

En estos supuestos se produce el sometimiento de una misma renta a tres soberanías tributarias diversas: el Estado donde se obtienen esas rentas pasivas (obligación tributaria limitada a esas rentas pasivas), el Estado de ubicación del establecimiento permanente al que se imputan aquellas rentas (obligación tributaria limitada a los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente) y el Estado de residencia de la sociedad titular de ese establecimiento permanente (obligación tributaria ilimitada por todos los beneficios obtenidos por la sociedad). Como expresa CALDERÓN CARRERO, en estas situaciones la eliminación de la doble imposición debe llevarse a cabo en el Estado de ubicación del establecimiento permanente, puesto que este fenómeno no puede eliminarse totalmente acudiendo a las técnicas empleadas en el Estado de residencia de la persona de la que forma parte el establecimiento permanente³⁹².

El Tribunal de Luxemburgo ha analizado una situación de este tipo en el asunto SAINT GOBAIN, donde ha tenido la posibilidad de enunciar las obligaciones que derivan del respeto a las exigencias comunitarias en este tipo de supuestos.

³⁹¹ Extraemos la definición de GARCÍA PRATS, F. A.: *El establecimiento permanente*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 404, que también se refiere a otras situaciones que deben considerarse como casos triangulares, por ejemplo, cuando se obtienen otro tipo de rentas sin la mediación de un establecimiento permanente. Sobre el tratamiento de estas situaciones triangulares desde una perspectiva internacional pueden consultarse, entre otras, las obras de LUCAS DURÁN, M.: *La tributación de los dividendos internacionales*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 347 y 348; y *Fiscalidad internacional...*, op. cit., pág. 95 a 103; así como CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los establecimientos permanentes, los casos triangulares y el Derecho comunitario. (Un comentario a la STJCE Saint-Gobain)”, *Noticias UE*, núm. 214, 2002, pág. 99 y ss.

³⁹² Como afirma el mencionado autor, si el Estado de residencia aplica el método de exención a las rentas percibidas por el establecimiento permanente, las mismas seguirán estando sometidas a una doble imposición en el Estado de procedencia de dichas rentas y en el de ubicación del Establecimiento permanente, mientras que si aplica el método de imputación de los impuestos exigidos en los Estados de la fuente y del establecimiento permanente, la doble imposición subsistirá en la medida en que el impuesto del Estado de residencia no sea suficiente para absorber los impuestos exigidos en los precitados Estados. Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 296.

Intentaremos exponer sintéticamente los hechos que suscitan la controversia, destacando los aspectos más relevantes para nuestro estudio³⁹³.

La compañía Saint Gobain ZN es una sucursal alemana de la compañía francesa Saint Gobain SA. A efectos fiscales, la sucursal alemana está calificada como establecimiento permanente, estando sometida a tributación por obligación real en Alemania, constituyendo su objeto principal la gestión de participaciones en determinadas sociedades residentes en varios países, concretamente:

- En dos sociedades alemanas (Grünzweig y Gevetex), que a su vez obtenían dividendos derivados de sus participaciones en sociedades filiales establecidas en Suiza, Austria e Italia. Estas sociedades alemanas estaban vinculadas a Saint Gobain ZN a través de un contrato de integración fiscal que les permitía acceder a un régimen de tributación consolidada (“Organschaft”) en virtud del cual la sociedad dominante de un grupo de sociedades (Saint Gobain ZN) se convierte en el único sujeto pasivo sobre el resultado global del grupo.

- En una sociedad residente en EEUU (Certain Teed), de la que poseía el 10,2% de su capital, por el que también obtenía dividendos.

Al proceder a aplicar las medidas previstas en el ordenamiento tributario alemán para eliminar la doble imposición internacional económica de dividendos, la Administración denegó la aplicación de una serie de ventajas fiscales, entre ellas, la exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos percibidos por Saint Gobain ZN procedentes de las filiales situadas en Suiza y EEUU, en los términos previstos en los convenios de doble imposición suscritos por Alemania con dichos Estados³⁹⁴. El motivo de la denegación era que los convenios estipulados entre Alemania y esos países terceros reservaban la exención únicamente a las sociedades residentes en Alemania, en tanto sólo estas sociedades tributaban en dicho país por sus beneficios

³⁹³ La complejidad de los hechos enjuiciados en este asunto hacen necesaria esta labor de síntesis, remitiendo en lo demás a las consideraciones realizadas en los apartados 1 a 31 de la meritada sentencia.

³⁹⁴ Realmente, sólo se producía una situación de incidencia conflictiva entre un CDI y el Derecho comunitario en el caso de los dividendos procedentes de la sociedad Suiza, pues por lo que respecta a los procedentes de la sociedad norteamericana, se discutía la aplicación de la norma interna alemana que había extendido el ámbito de aplicación de este convenio exigiendo una participación menor (10%) a la establecida en el convenio entre EEUU y Alemania (25%).

globales, por lo que Saint Gobain SA consideró que la inaplicación de esas ventajas fiscales a su establecimiento permanente suponía una vulneración de los artículos 43 y 48 TCE.

Por lo que respecta a la sentencia propiamente dicha, el TJCE desarrolla un proceso discursivo que comienza con la exposición del contenido sustantivo garantizado por la libertad de establecimiento³⁹⁵, continúa con el análisis de la ventaja fiscal controvertida³⁹⁶, constata la situación menos favorable en que se encuentran los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que no pueden disfrutar de dicha ventaja fiscal³⁹⁷ y termina declarando que la denegación de la ventaja fiscal controvertida a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes constituye una restricción a la libre elección de la forma jurídica que puede revestir un establecimiento secundario³⁹⁸.

Sólo tras la afirmación de que la denegación de la aplicación de la ventaja fiscal constituye una vulneración de la libertad de establecimiento, el Tribunal se dispone a analizar la existencia de una situación de comparabilidad, constatando, finalmente, que los establecimientos permanentes de sociedades no residentes situados en Alemania y las sociedades residentes de este mismo país, se encuentran en una situación comparable respecto al tratamiento tributario otorgado a los dividendos obtenidos por uno y otro sujeto³⁹⁹.

Como puede observarse, a estas alturas de la sentencia el Tribunal ya ha tenido ocasión de constatar la existencia de una situación contraria al Derecho comunitario, sin que para ello haya debido realizar ninguna mención especial respecto a la circunstancia de que la norma conflictiva sea una norma fiscal interna o internacional, es más, a la hora de definir la práctica controvertida que más tarde

³⁹⁵ Apartado 35.

³⁹⁶ Apartado 37.

³⁹⁷ Apartado 39.

³⁹⁸ Apartado 43.

³⁹⁹ Apartado 48.

declarará contraria a la libertad de establecimiento⁴⁰⁰, procede a una equiparación del potencial lesivo de las medidas fiscales de carácter interno y los convenios bilaterales, aunque hayan sido firmados con terceros Estados⁴⁰¹.

No es sino hasta el momento de analizar las causas de justificación alegadas por el Estado infractor y proponer la solución al caso concreto, cuando el Tribunal toma en consideración la naturaleza de la norma que produce el supuesto de incidencia conflictiva con las libertades comunitarias, lo que nos lleva a afirmar que esta circunstancia será relevante al ponderar las razones imperiosas de interés general que puedan justificar el mantenimiento de la situación contraria al Derecho comunitario o al decidir la solución que corresponda dar ante este tipo de situaciones, pero no para constatar la existencia de una situación de incidencia conflictiva generada por un CDI.

Así, por lo que respecta a las causas de justificación que toman en consideración la naturaleza internacional de la norma conflictiva⁴⁰², se alega la circunstancia de que la celebración de convenios bilaterales con un tercer país no forma parte del ámbito de competencia comunitario, por lo que la extensión unilateral de las ventajas establecidas en los mismos podría perjudicar las condiciones de equilibrio y reciprocidad inherentes a tales instrumentos jurídicos.

Ante dicha alegación el Tribunal, tras reconocer que los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal, señala que dicha competencia no implica que los Estados miembros puedan dejar de cumplir las normas comunitarias. Concretamente, como señala

⁴⁰⁰ La denegación al establecimiento permanente de una sociedad no residente de las ventajas fiscales reservadas a las sociedades sujetas al pago de impuestos por obligación real, ya sea por la legislación fiscal nacional o por los convenios bilaterales celebrados con terceros países para evitar la doble imposición. Vid. apartado 37.

⁴⁰¹ Y con esa constatación, el TJCE ya ha tenido la ocasión de establecer la parte del pronunciamiento que, coincidiendo con la opinión de GARCÍA PRATS, consideramos que goza de una mayor trascendencia, como es “[...] la declaración de incompatibilidad con el Tratado de una norma prevista en los Convenios de doble imposición firmados por los Estados miembros, en la medida en que *restringe* la libertad de establecimiento consagrada en el Tratado”. Cfr. GARCÍA PRATS, F. A.: “Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario. (Consideraciones en torno a los casos *Royal Bank of Scotland* y *Saint Gobain*)”, *Noticias UE*, núm. 191, 2000, pág. 32.

⁴⁰² Junto a las mismas fueron rechazadas por el TJCE las relativas a la necesidad de evitar una reducción de ingresos fiscales, la compensación con otras ventajas concedidas a los no residentes y la posible producción de un conflicto negativo de tasación, siendo esta última causa rechazada al no aportarse indicios de que esta situación llegara a producirse.

GARCÍA PRATS, el TJCE no acepta que la existencia de un convenio suscrito con un tercer Estado, que se ha negociado sobre la base de concesiones mutuas entre los Estados firmantes, pueda limitar la primacía del Derecho comunitario y el alcance de los derechos reconocidos por el mismo ante supuestos de vulneración de las libertades fundamentales, aún cuando dicho convenio fuera anterior a la firma del Tratado de Roma⁴⁰³.

Además, afirma después el Tribunal, el equilibrio y la reciprocidad de los convenios celebrados por Alemania con Suiza y EEUU no se verían afectados por una extensión unilateral de los beneficiarios de la ventaja fiscal prevista en dichos convenios, pues ni menoscabaría los derechos de los países terceros ni conllevaría la imposición de nuevas obligaciones a dichos países⁴⁰⁴.

Constatada la existencia de una situación de incidencia conflictiva y analizadas las causas que pudieran justificar el mantenimiento de la misma, el Tribunal de Luxemburgo procede a declarar la solución que debe otorgarse en el supuesto concreto, entendiendo que “[...] *el principio del trato nacional impone al Estado miembro parte en dicho convenio conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio*”⁴⁰⁵. Se afirma, en definitiva, la obligación que, en este tipo de situaciones, el Derecho comunitario impone al Estado de ubicación del establecimiento permanente de operar unilateralmente una ampliación del ámbito subjetivo de aplicación del CDI suscrito con un tercer Estado, garantizando al establecimiento permanente las mismas ventajas que dicho convenio concede a las sociedades residentes.

⁴⁰³ GARCÍA PRATS, F. A.: “Convenios de doble imposición...”, op. cit., pág. 36. Como ya se había afirmado en AVOIR FISCAL, los derechos reconocidos por el TCE son imperativos y su respeto no puede depender de un convenio, en aquel caso, celebrado con un Estado miembro.

⁴⁰⁴ Aun compartiendo el razonamiento del TJCE, CALDERÓN CARRERO entiende que esa extensión unilateral de las ventajas previstas en el convenio afecta, al menos, a la posición negociadora del Estado de procedencia de los dividendos respecto al Estado de residencia de la sociedad titular del establecimiento permanente. CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones...”, op. cit. págs. 37 y 38.

⁴⁰⁵ Apartado 59.

En torno a la solución adoptada por el TJCE en el asunto SAINT GOBAIN se suscitan dos interesantes debates. En primer lugar, se plantea una cuestión recurrente a todas las decisiones adoptadas por referencia a un caso concreto, como es la determinación del alcance que, a nivel general, deba concederse a las afirmaciones realizadas por el Tribunal. En segundo lugar, se cuestiona si la solución adoptada implica, necesariamente, la existencia de una “cláusula de la nación más favorecida” en el ámbito comunitario.

En cuanto a la determinación del alcance de la jurisprudencia emanada del asunto SAINT GOBAIN, el debate inicial planteó si la equiparación que se había operado entre sociedades residentes y establecimientos permanentes a la hora de aplicar las ventajas fiscales establecidas en un convenio firmado por el Estado de situación y un tercer Estado, abarcaba únicamente las medidas establecidas en dicho convenio para eliminar la doble imposición internacional o si, por el contrario, suponía una extensión total a los establecimientos permanentes de las ventajas fiscales previstas en los convenios suscritos por su Estado de situación⁴⁰⁶.

A nuestro entender, la jurisprudencia posterior del Tribunal de Luxemburgo sobre las relaciones entre Derecho comunitario y tratados internacionales, aun cuando no se refería a materias relativas a la fiscalidad, aclara e incluso desborda el alcance de la decisión adoptada en el asunto SAINT GOBAIN.

Así, la decisión adoptada en el asunto GOTTARDO ha venido a confirmar la obligación que corresponde a los Estados miembros de aplicar los acuerdos bilaterales suscritos con terceros Estados a los ciudadanos comunitarios no residentes que hayan ejercido la libre circulación de trabajadores en el territorio de los mismos,

⁴⁰⁶ Entre quienes se oponían a esta extensión total, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ identifican a la mayoría de los Estados miembros de la OCDE (vid. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los establecimientos permanentes...”, op. cit., pág. 109). Para otros, sin embargo, la decisión del Tribunal afirmaba una clara obligación para todos los Estados miembros de garantizar, a los establecimientos permanentes de sociedades residentes en otros Estados miembros, el mismo tratamiento fiscal aplicable a sus propias sociedades residentes, accediendo no sólo a aquellas ventajas tendentes a la eliminación de la doble imposición internacional, sino a todas las ventajas establecidas en el CDI suscrito entre el Estado de ubicación y el Estado de la fuente (vid. PISTONE, P.: *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, London, 2002, pág. 148; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., pág. 118).

consideración que, en materia fiscal, nos permite afirmar que la extensión de los beneficios previstos en un CDI suscrito entre un Estado miembro y un país tercero no se limita exclusivamente a los establecimientos permanentes, sino que también puede resultar aplicable a las personas físicas⁴⁰⁷.

Siendo importantes las afirmaciones realizadas en el asunto GOTTARDO, resultan aún más trascendentes las efectuadas en el conjunto de sentencias denominadas “Open Skies”, relativas a los acuerdos bilaterales suscritos, en materia de transporte aéreo, entre varios Estados miembros y EEUU, pues han permitido establecer el verdadero alcance de la sentencia dictada en el asunto SAINT GOBAIN, incidencia que ha sido magistralmente expresada por CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ⁴⁰⁸, que condensan los aspectos más sobresalientes de dicha jurisprudencia en cuatro consideraciones que suscribimos íntegramente.

En primer lugar, el artículo 43 TCE se aplica también a situaciones en las que un Estado miembro negocia un acuerdo con un tercer Estado que permite a este último tratar de forma diferenciada, en su propio territorio, a las sociedades de tal Estado miembro y a las sociedades controladas por nacionales de otros Estados miembros.

En segundo lugar, la sentencia SAINT GOBAIN no significa que, cuando la violación del Derecho comunitario derive directamente de un acuerdo internacional celebrado entre un Estado miembro y un tercer Estado con posterioridad a su adhesión a la Comunidad, el TJCE no pueda declarar dicha violación para no menoscabar los derechos que corresponden a los países terceros en virtud de la disposición que infringe el Derecho comunitario.

En tercer lugar, el hecho de que tradicionalmente el principio de reciprocidad sea la base de la limitación de efectos de los tratados bilaterales no es relevante a la hora de apreciar una vulneración del artículo 43 TCE.

⁴⁰⁷ En el mismo sentido, TRACANELLI, C.: “L’interaction entre les libertés économiques fondamentales du Traité de Rome et les conventions fiscales bilatérales”, *RFE*, núm. 136, 2003, pág. 25.

⁴⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1232.

En cuarto y último lugar, los efectos del artículo 43 TCE no dependen de si la Comunidad ha legislado en el campo concreto, sino de si la situación considerada se rige por el Derecho comunitario.

A tenor de las consideraciones realizadas, no sólo entendemos que la jurisprudencia derivada en el asunto SAINT GOBAIN permite defender una equiparación entre establecimientos permanentes y sociedades residentes que va más allá de la mera extensión de las ventajas previstas en la normativa nacional interna del estado de ubicación, sino que la misma también se produce respecto a todas las ventajas fiscales establecidas en los convenios suscritos por el Estado de la fuente, ya sea con Estados miembros, ya sea con terceros Estados, pues la existencia de tales convenios no puede limitar el contenido y alcance de los derechos concedidos por el Tratado de la Comunidad. Además, consideramos que esa extensión de los beneficios previstos en un CDI puede también aplicarse, bajo determinadas circunstancias, a las personas físicas que ejercen una libertad comunitaria.

La segunda cuestión que plantea la solución adoptada en el asunto SAINT GOBAIN es la relativa a si la misma supone necesariamente el reconocimiento de la existencia de una “cláusula de nación más favorecida” en el ámbito comunitario que resulte de aplicación a los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros. Como ya tuvimos ocasión de apuntar en otro lugar⁴⁰⁹, el debate doctrinal sobre la admisión de la existencia de una cláusula que, como la mencionada, obligara a los Estados miembros a extender a todos los ciudadanos comunitarios el mejor trato fiscal previsto en un convenio bilateral de doble imposición suscrito con otro Estado, cuenta con partidarios y detractores.

Sin ánimo de entrar en un debate que ya ha consumido considerables esfuerzos y sin prejuzgar la existencia o inexistencia de la cláusula mencionada en el ámbito de los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros,

⁴⁰⁹ En la nota al pie número 390 intentamos identificar las posiciones predominantes sobre este particular, que ha suscitado una vastísima literatura en la doctrina tributaria internacional, como se hace patente en las referencias bibliográficas realizadas por KOFLER, G. W. y SCHINDLER, C. P.: “Dancing with Mr. D: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation-Treatment in the D case”, *ET*, diciembre, 2005, pág. 532, a las que remitimos para un estudio integral de la problemática inherente a la “cláusula de la nación más favorecida” en el ámbito comunitario.

consideramos oportuno destacar que, en nuestra opinión, el aspecto verdaderamente importante de este tipo de situaciones de incidencia conflictiva que pueden ocasionarse entre el Derecho comunitario originario y los convenios de doble imposición reside en la propia determinación de que efectivamente se ha producido una vulneración del Derecho comunitario. A partir de ese momento no cabe la menor duda de que el respeto a la primacía que resulta inherente al ordenamiento comunitario impondrá la necesidad de dar una solución al supuesto conflictivo que sea lo más satisfactoria posible desde el punto de vista del cumplimiento de las exigencias comunitarias, pero no por ello procede limitar el debate a la admisión o rechazo de una de las soluciones propuestas ante este tipo de vulneraciones del Derecho comunitario.

Así, en el supuesto concreto que es objeto de nuestro comentario, el Tribunal de Luxemburgo, tras constatar la existencia de una vulneración de la libertad de establecimiento producida por un convenio bilateral suscrito entre un Estado miembro y un país tercero, consideró oportuno, ante la inexistencia de soluciones positivas plasmadas a nivel normativo en el ámbito comunitario y ante la insuficiencia de la solución propuesta por el Derecho internacional tributario para dar una respuesta satisfactoria a este tipo de situaciones desde el punto de vista comunitario⁴¹⁰, acudir al principio del trato nacional, entendiendo que, en el supuesto concreto, el mismo exigía la extensión al sujeto discriminado de las ventajas fiscales previstas en el CDI que había causado esa vulneración del Derecho comunitario.

El razonamiento empleado por el Tribunal permite afirmar que las situaciones triangulares, o como nosotros las hemos denominado, las situaciones de discriminación horizontal imputable al Estado de ubicación del establecimiento permanente, pueden expresar una situación de incidencia conflictiva con el

⁴¹⁰ Esta solución internacional que se considera insatisfactoria desde una perspectiva comunitaria es la contenida en los comentarios al artículo 24.3 MCOODE, que para estos supuestos únicamente prevé una extensión parcial y condicionada del método de imputación previsto en los convenios de doble imposición firmados por el Estado de situación del establecimiento permanente, dirigida a eliminar la doble imposición jurídica internacional, pero sin contemplar ninguna solución respecto a la doble imposición económica internacional que pudiera derivar de estas situaciones triangulares. Una visión más completa sobre las cuestiones que suscita el tratamiento de las situaciones triangulares desde una perspectiva internacional y su inadecuación a las exigencias comunitarias puede verse en CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los establecimientos permanentes...”, op. cit., págs. 100 a 105.

ordenamiento comunitario causada por convenios de doble imposición que deberá resolverse afirmando la primacía del primero de los sistemas mencionados, sin que ello implique necesariamente la aceptación de la existencia de una “cláusula de nación más favorecida”.

En definitiva, consideramos que en el asunto SAINT GOBAIN el TJCE no hace sino cumplir con su cometido, esto es, analizar los supuestos que se le plantean a la luz del Derecho comunitario, constatando la existencia de una situación incompatible con las exigencias comunitarias y construyendo una solución lo más adecuada posible a dichas exigencias, a partir de los escasos instrumentos de los que dispone. Puede que esa solución resulte insatisfactoria desde una perspectiva general o no llegue a ser del todo consecuente con una concepción integral del mercado interior en el que las disposiciones de carácter fiscal deben configurarse como algo más que simples ventajas fiscales⁴¹¹, pero esta es una concepción que, en nuestra opinión, sólo podrá conseguirse a través de la formulación de instrumentos normativos de carácter positivo por parte de las Instituciones comunitarias, mientras tanto, el TJCE deberá continuar dando soluciones particulares a supuestos concretos de la manera que sea más conveniente al desarrollo de las libertades comunitarias.

Sin duda alguna, el aspecto que resulta más elogiable de la jurisprudencia emanada del TJCE en los asuntos SAINT GOBAIN, GOTTARDO y OPEN SKIES, reside en la elaboración de su razonamiento a partir de consideraciones de Derecho comunitario, construyendo una solución comunitaria que resultará aplicable a las situaciones triangulares que puedan producirse en este contexto, razonamiento que, no obstante, no mantiene en todos sus pronunciamientos, como ya sucedió en el asunto GILLY y como parece volver a suceder en asuntos más recientes.

III.3.1.2. Discriminación horizontal imputable al Estado de la fuente.

Con esta denominación consideramos la situación en virtud de la cual dos nacionales comunitarios que se encuentran en una situación de comparabilidad, determinada por su no residencia en otro Estado miembro, denominado Estado de la

⁴¹¹ En este sentido, GARCÍA PRATS, F. A.: “Convenios de doble imposición...”, op. cit., pág. 52.

fuelle, donde ejercen una libertad comunitaria, reciben, por parte de dicho Estado, un tratamiento fiscal diferente que deriva del diverso contenido establecido en los convenios de doble imposición que aquél suscribió con cada uno de los Estados comunitarios de residencia de aquellos sujetos.

Supuestos de este tipo, caracterizados por la necesidad de establecer una situación de comparabilidad entre dos sujetos no residentes, son los que tradicionalmente se han considerado como susceptibles de generar situaciones de discriminación horizontal, cuya existencia como situación que expresa una relación de incidencia conflictiva entre normas comunitarias e internacionales ha sido admitida o rechazada dependiendo, respectivamente, de que se admitiera o rechazara la aplicación de la “cláusula de la nación más favorecida” en el ámbito comunitario.

Una vez más, el debate relativo a la determinación de los supuestos en los que un convenio de doble imposición puede vulnerar el Derecho comunitario ha terminado por reconducirse al debate doctrinal sobre la existencia de la cláusula tantas veces mencionada. Reiterando las consideraciones que sobre este debate hemos realizado en el anterior apartado, consideramos conveniente analizar si la situación que hemos descrito puede causar una vulneración del Derecho comunitario que no implique, necesariamente, la admisión de la existencia de una “cláusula de la nación más favorecida”, partiendo, a tal efecto, del análisis de un supuesto concreto que encaja perfectamente en la situación hipotética que daría lugar a una discriminación horizontal en el Estado de la fuente, el abordado por el TJCE en el asunto D⁴¹², del que pasamos a exponer las circunstancias fácticas y jurídicas más relevantes.

El Sr. D es un ciudadano alemán residente en dicho país. En el año al que se refiere el litigio principal, 1998, su situación patrimonial se caracterizaba por la posesión de unos bienes inmuebles en los Países Bajos que constituían el 10 % de su patrimonio, localizándose el resto del mismo en su país de residencia.

Esas circunstancias fácticas determinaban la situación tributaria del Sr. D a efectos de su imposición, estando sometido al Impuesto sobre el Patrimonio existente en los Países Bajos, como sujeto pasivo no residente, por una obligación tributaria

⁴¹² STJCE de 5 de julio de 2005, D, asunto C-376/03.

limitada a los bienes situados en dicho país, mientras que en Alemania su patrimonio no se encontraba sujeto a ningún tipo de imposición, como consecuencia de la inexistencia en dicho país de un impuesto similar⁴¹³.

La normativa interna reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio en los Países Bajos establece dos regímenes diversos de tributación. En el primero, aplicable a los sujetos pasivos residentes y a los no residentes cuyo patrimonio se halle ubicado al menos en un 90% en los Países Bajos, se reconoce el derecho a computar una cantidad exenta, mientras que en el segundo, aplicable a los sujetos pasivos no residentes, no se les reconoce la posibilidad de aplicar tal exención.

Al mismo tiempo, los convenios de doble imposición suscritos por los Países Bajos con Alemania y con Bélgica, país en el que tampoco existía un Impuesto sobre el Patrimonio en la época a que se refieren los hechos del litigio principal, establecían un régimen tributario diverso en los Países Bajos para los sujetos pasivos no residentes dependiendo de que su residencia se situara en Alemania o en Bélgica. Así, mientras que los residentes en Bélgica que tuvieran bienes situados en los Países Bajos podrían disfrutar de la misma exención concedida a los sujetos pasivos residentes en este último país en virtud de las disposiciones para evitar la doble imposición contenidas en el convenio suscrito por ambos Estados, los residentes en Alemania que se encontraran en la misma situación no podrían verse beneficiados por tal exención.

Atendiendo a las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes, el Sr. D consideró que la negativa de la Administración de los Países Bajos a concederle la referida exención constituía una vulneración a la libre circulación de capitales reconocida en los artículos 56 y 58 TCE, planteando el órgano remitente las pertinentes cuestiones prejudiciales. La primera se dirigía a determinar si la diferencia de trato contemplada entre sujetos pasivos residentes y no residentes por la normativa interna de los Países Bajos constituía, en el supuesto concreto, una vulneración de la mencionada libertad, mientras que la segunda, cuyo planteamiento quedaba sometido a que se produjera una respuesta negativa a la primera, planteaba si en la determinación

⁴¹³ La ley alemana reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio había sido declarada inconstitucional por sentencia del Tribunal Constitucional Federal de 22 de junio de 1995, desapareciendo dicho impuesto del sistema tributario alemán a partir del 1 de enero de 1997.

de la existencia de tal vulneración influía la regulación convencional suscrita por los Países Bajos, que permitía gozar de tal exención a los residentes en Bélgica mientras que la denegaba a los residentes en Alemania.

Como puede observarse, la resolución de la primera cuestión prejudicial requería que el Tribunal se pronunciase sobre la existencia de una situación de comparabilidad en el Estado de la fuente entre un sujeto residente y un sujeto no residente cuya riqueza imponible a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio se localiza en este mismo Estado. En cambio, la segunda cuestión exigía que el Tribunal determinase si dos sujetos no residentes que reciben un diferente tratamiento fiscal en el Estado de la fuente, en virtud de la normativa convencional que les resulta aplicable, se encuentran en una situación de comparabilidad, aspecto que es el que nos resulta de mayor interés y al que, en consecuencia, dedicaremos nuestra atención.

Pues bien, en la resolución de esta cuestión, el TJCE comenzó recordando la doctrina sentada en el asunto GILLY, según la cual, en ausencia de medidas de armonización destinadas a evitar la doble imposición en el ámbito comunitario, especialmente, del tratado multilateral mencionado por el artículo 293 TCE, los Estados miembros son libres para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la potestad tributaria por medio de convenios de doble imposición, sin que las diferencias de trato que deriven de tal reparto puedan constituir una discriminación prohibida por el Derecho comunitario.

A continuación, el Tribunal recordó el principio de eficacia relativa que informa los tratados internacionales⁴¹⁴, así como el carácter recíproco de las obligaciones asumidas en el convenio belga-neerlandés por los Estados que suscribieron el mismo con la finalidad de eliminar la doble imposición⁴¹⁵, para terminar afirmando que dichas circunstancias determinan la inexistencia de una situación comparable, a efectos del Impuesto sobre el patrimonio exigido en los Países Bajos, entre un sujeto no residente en Bélgica y otro no residente en Alemania que, no estando sometidos a un tributo de análoga naturaleza en su país de residencia, ostenten el

⁴¹⁴ Apartado 54.

⁴¹⁵ Apartados 60 a 62.

mismo patrimonio en el primero de los Estados mencionados. No existiendo tal situación de comparabilidad, el diferente tratamiento fiscal que resulta aplicable no supone una vulneración a la libre circulación de capitales.

En nuestra opinión, los argumentos de Derecho comunitario utilizados por el Tribunal de Luxemburgo para llegar a la conclusión indicada no son insuficientes, sino absolutamente inexistentes, y no reflejan, en lo más mínimo, el importante esfuerzo que el Abogado General RUIZ-JARABO realizó en sus conclusiones⁴¹⁶ para tratar de analizar el supuesto planteado en el caso D desde una perspectiva comunitaria, circunstancia que explica la diversa solución aportada por dichos sujetos en el presente caso.

La diversidad de planteamiento comienza por la propia interpretación que Tribunal y Abogado General realizan del artículo 293 TCE, así, mientras el primero de los sujetos mencionados considera que el mismo únicamente reconoce la competencia de los Estados miembros para eliminar la doble imposición, el segundo realiza la interpretación de tal precepto⁴¹⁷ considerando la eliminación de la doble imposición como un objetivo del Tratado que resulta íntimamente ligado a la construcción del mercado interior mediante la realización de las libertades básicas de circulación, por lo que la utilización del mismo no puede conducir a un resultado contrario al deseado por el ordenamiento jurídico comunitario⁴¹⁸.

El razonamiento desarrollado por el TJCE, además de por la pobreza de sus argumentos, se caracteriza por la renuncia a su jurisprudencia consolidada en materia de imposición directa y, especialmente, a sus decisiones más recientes sobre los supuestos de incidencia conflictiva entre tratados internacionales y Derecho

⁴¹⁶ CAG Ruiz-Jarabo Colomer de 26 de octubre de 2004, D, asunto C-376/03.

⁴¹⁷ Vid. apartados 78 y 85 de las conclusiones presentadas al asunto D.

⁴¹⁸ Una interpretación similar ha sido sostenida en el Documento de Trabajo de la Comisión Europea titulado *“Droit Communautaire et conventions fiscales”*, DOC (05) 2306, de 9 de junio de 2005, elaborado por el grupo de expertos y presentado en Bruselas, curiosamente, el 5 de julio de 2005, mismo día en el que se dictó la sentencia en el asunto D. En el apartado 14 de dicho documento se mantiene que el artículo 293 TCE no significa que la eliminación de la doble imposición sea un ámbito reservado a los Estados miembros, pues este objetivo corresponde, igualmente, a la esfera competencial de la Comunidad desde el mismo momento en que la doble imposición incide directamente en el funcionamiento del mercado interior.

comunitario. Así, al recordar la competencia que corresponde a los Estados para establecer los criterios de sujeción conforme a los cuales se procede al reparto de la competencia fiscal, evita mencionar que el ejercicio de tal competencia debe ser respetuoso con las exigencias comunitarias⁴¹⁹.

Desde el primer momento, el Tribunal manifestó su desinterés por investigar si la situación controvertida podía constituir un supuesto de incidencia conflictiva entre el contenido de un acuerdo internacional y la libre circulación de capitales, renunciando al desarrollo del proceso interpretativo que ha caracterizado su actuación en materia de imposición directa.

Pues bien, lo cierto es que el desarrollo de dicho proceso habría permitido constatar que el sistema tributario neerlandés consagraba una diferencia de trato entre los ciudadanos belgas y alemanes, consecuencia directa del contenido establecido en el CDI suscrito entre Bélgica y Países Bajos, que era susceptible de restringir la libre circulación de capitales entre los Países Bajos y Alemania, al desincentivar que los ciudadanos residentes en este último país trasladaran sus ahorros a territorio neerlandés⁴²⁰.

Afirmada la existencia de ese diferente tratamiento fiscal, procede realizar el análisis de la comparabilidad entre dos sujetos no residentes en el Estado de la fuente que son tratados de manera diversa. En este análisis, el TJCE, tras recordar la finalidad principal del convenio internacional suscrito entre Bélgica y Países Bajos, evitar que las rentas y el patrimonio tributen al mismo tiempo en ambos Estados, se refiere al ámbito de aplicación personal de dicho convenio como el elemento que, por sí mismo, determina que un sujeto residente en Bélgica y otro residente en Alemania no se encuentren en una situación comparable.

El hecho de que dos ciudadanos comunitarios hayan ejercido la misma libertad comunitaria en el mismo Estado, donde quedan sometidos al mismo impuesto por manifestar una capacidad económica idéntica que, a su vez, supone toda su riqueza imponible al no existir un tributo de análoga naturaleza en sus países de residencia, no

⁴¹⁹ Vid. apartado 52 de la sentencia.

⁴²⁰ Vid. CAG Ruiz-Jarabo, apartados 76 y 83.

son circunstancias que, en el razonamiento desarrollado por el Tribunal, deban considerarse relevantes para examinar la existencia de una situación de comparabilidad, pues basta acudir a la naturaleza convencional de la norma controvertida para rechazar que dichos sujetos puedan encontrarse en una situación comparable y, en consecuencia, que se haya producido discriminación alguna que resulte contraria a la libre circulación de capitales.

En nuestra opinión, denegar la existencia de una situación de comparabilidad atendiendo, exclusivamente, a la relatividad subjetiva y a la reciprocidad inherentes a la naturaleza de una norma convencional nos parece un planteamiento materialmente insatisfactorio⁴²¹ y metodológicamente incoherente con el proceso lógico desarrollado por el Tribunal de Luxemburgo, a través del principio de no discriminación, para analizar la adecuación de una determinada normativa en materia de imposición directa a las exigencias comunitarias.

En efecto, como ya ocurrió en la sentencia dictada en el asunto GILLY, el TJCE recurre a las causas o razones imperiosas de interés general que pudieran justificar el mantenimiento de una situación contraria al Derecho comunitario para negar la propia existencia de una auténtica vulneración de las libertades comunitarias fundamentales⁴²². En nuestra opinión, esa separación del proceso habitual de formulación del tratamiento discriminatorio responde, en ambos casos, a las dificultades con las que el TJCE se hubiera encontrado para justificar el mantenimiento de las prácticas que resultaban contrarias al Derecho comunitario.

En el caso GILLY, al tratarse de una discriminación directa establecida sobre la base de la nacionalidad, el mantenimiento de la medida discriminatoria controvertida únicamente se podría haber fundado en las causas expresamente

⁴²¹ En el mismo sentido, KOFLER, G. W. y SCHINDLER, C. P.: “Dancing with Mr. D...”, op. cit., pág. 538. No obstante, también existe en la doctrina científica quien considera que, ante la propuesta agresiva realizada por el Abogado General, el Tribunal ha realizado una invocación implícita del principio de coherencia de los tratados, elaborando una doctrina que resulta más adecuada para construir un mercado interior sin desintegrar la fiscalidad internacional en Europa, en este sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Tribunal de Justicia ante una encrucijada: ¿rectificar la jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad...*, op. cit., pág. 167 y ss.

⁴²² Así lo manifestó, respecto al asunto GILLY, GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 156.

establecidas en el artículo 30 TCE, que, como ya hemos apuntado en otro lugar, no demuestran relevancia alguna en materia de fiscalidad.

En el asunto D, sin embargo, las dificultades derivan del hecho de que la admisión de cualquiera de las causas que podían invocarse en el supuesto concreto, habrían tenido difícil encaje en la configuración que de las mismas ha realizado el propio TJCE.

Así, la medida controvertida habría sido difícilmente justificable basándose en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal, ya sea acudiendo a la doctrina más tradicional que exige la existencia del vínculo directo entre la ventaja fiscal y el gravamen compensatorio, ya sea atendiendo a la más reciente, expresada a partir de la sentencia MANNINEN, en virtud de la cual la coherencia debe juzgarse atendiendo a la finalidad de la norma controvertida, pues, aunque el TJCE señale que la finalidad del convenio entre Bélgica y Países Bajos era evitar la doble imposición⁴²³, lo cierto es que dicho riesgo no existía por no existir en Bélgica un Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que la ventaja fiscal establecida en dicho CDI no respondía a esa pretendida finalidad.

Tampoco habría sido fácil para el Tribunal admitir abiertamente como causas de justificación la reciprocidad o el efecto relativo de los tratados internacionales, pues habría supuesto renunciar a la primacía que resulta inherente al Derecho comunitario, a la propia autonomía del ordenamiento jurídico comunitario y a toda la jurisprudencia emanada sobre los principios que deben regir las relaciones entre las obligaciones impuestas por la pertenencia a la Comunidad y las asumidas en virtud de un tratado internacional⁴²⁴.

Ante dichas dificultades, el Tribunal prefiere alterar el proceso lógico que utiliza para la constatación de la existencia de una situación contraria al Derecho

⁴²³ Vid. apartado 60, asunto D.

⁴²⁴ Al referirnos a esta jurisprudencia consolidada no sólo nos referimos a la elaborada en el ámbito fiscal a partir del asunto AVOIR FISCAL hasta la más reciente sentencia SAINT GOBAIN, sino también a la establecida, con carácter general, desde las vetustas sentencias dictadas en los asuntos COMISIÓN vs. ITALIA (10/61) y MATEUCCI hasta las más actuales dictadas en los asuntos OPEN SKIES, pues no olvidemos que la autonomía científica del Derecho Tributario, con todas las especialidades que pueda presentar, no puede justificar un tratamiento diverso al conjunto de materias que resultan afectadas por el Derecho comunitario.

comunitario, alcanzando de manera solapada la finalidad que se había impuesto desde un principio de no admitir el carácter discriminatorio del diferente trato fiscal sufrido por el Sr. D como consecuencia de los convenios de doble imposición que resultaban aplicables al caso, tratando así de evitar, de un lado, los riesgos que tal aseveración implica para el equilibrio y reciprocidad de tales convenios, de otro, que la misma pudiera entenderse como una admisión de la “cláusula de la nación más favorecida”.

Contrariamente a la opinión manifestada por el Tribunal, consideramos que en el supuesto planteado en el asunto D se otorgaba un diferente tratamiento fiscal a sujetos que se encontraban en una situación comparable en el Estado de la fuente, constatándose la existencia de una situación discriminatoria que no deriva, necesariamente, de la admisión de la doctrina de la “cláusula de la nación más favorecida”, sino como señala el Abogado General RUIZ-JARABO⁴²⁵, de la existencia de una restricción a las libertades de circulación que resulta contraria al Derecho comunitario, y que en este caso deriva de la aceptación de obligaciones de reciprocidad por parte del Estado de la fuente con otro Estado miembro que producen una limitación en las libertades de circulación que corresponden a nacionales comunitarios residentes en un tercer Estado europeo.

La constatación de dicho supuesto de incidencia conflictiva no prejuzga la solución que, en este caso concreto, pudiera resultar más adecuada al desarrollo de las libertades comunitarias, ni supone, necesariamente, la aceptación de que los ciudadanos comunitarios tengan, de manera automática y en cualquier supuesto, derecho a obtener el mejor tratamiento fiscal previsto en un convenio de doble imposición, pero sí el derecho a obtener el mismo tratamiento que el Derecho comunitario reconoce a los sujetos que se encuentran en una situación comparable.

III.3.1.3. Discriminación horizontal imputable al Estado de residencia.

Esta modalidad de discriminación horizontal podría producirse en aquellos supuestos en los que dos nacionales comunitarios que se encuentran en una situación de comparabilidad determinada por su residencia en un Estado (Estado de residencia) y el

⁴²⁵ CAG Ruiz-Jarabo, apartado 97.

ejercicio de una libertad comunitaria en dos Estados distintos (Estados de la fuente), reciben por parte del Estado de residencia un tratamiento fiscal diferente que deriva del diverso contenido establecido en los convenios de doble imposición que aquél suscribió con cada uno de los Estados de la fuente.

Como hemos tenido ocasión de exponer, la jurisprudencia del TJCE ha admitido la posibilidad de que un ciudadano comunitario que ejerce las libertades reconocidas por el TCE pueda resultar estorbado en el ejercicio de las mismas por su propio Estado de nacionalidad, con independencia de que el mismo constituya o no su Estado de residencia⁴²⁶. Cuando se produce una situación de este tipo, el principio de trato nacional también alcanzará a los propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado.

Pues bien, nos interesa ahora centrar nuestra atención en un supuesto específico que podría dar lugar a una situación contradictoria de este tipo, que sería la constituida por un nacional de un Estado miembro, residente en dicho Estado miembro, que recibe un diverso tratamiento fiscal respecto al resto de sujetos residentes en ese mismo Estado por haber ejercido alguna de las libertades reconocidas en el TCE. La posibilidad de que una normativa de carácter interno produzca este tipo de vulneración del Derecho comunitario ya ha sido admitida por el Tribunal de Luxemburgo⁴²⁷, sin embargo, la posibilidad de que dicha situación de incidencia conflictiva sea ocasionada por un CDI no ha sido evaluada por el máximo intérprete del Derecho comunitario.

En consecuencia, consideramos pertinente plantear un supuesto hipotético en el que se produjera la situación que hemos descrito. Para ello partiremos de un planteamiento muy similar al que se manifestó en el asunto D, aunque realizando las modificaciones que resulten necesarias.

Así pues, imaginemos que en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio en los Países Bajos los sujetos residentes, que tributan por su patrimonio mundial, tienen derecho a deducir del valor de sus bienes inmuebles las cantidades que hayan debido abonar en concepto de gastos por la rehabilitación de los mismos,

⁴²⁶ En tales circunstancias nos encontraríamos ante un supuesto de discriminación inversa.

⁴²⁷ Vid. asuntos SAFIR, VERKOOIJEN o DANNER.

quedando dicha deducción limitada a los gastos que se hayan realizado para la rehabilitación de bienes inmuebles situados en este mismo Estado.

El entramado convencional de los Países Bajos incluye sendos convenios de doble imposición suscritos, respectivamente, con Bélgica y Alemania, países en los que, en la fecha de producirse la situación conflictiva que intentamos exponer, no existe un impuesto de análoga naturaleza.

El CDI suscrito con Bélgica prevé una disposición en la que se establece el siguiente tenor literal: ambos Estados reconocen que, a efectos de la imposición sobre el patrimonio, los gastos que un sujeto residente en uno de los Estados contratantes realice por la rehabilitación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante serán considerados, a todos los efectos, como gastos realizados para la rehabilitación de bienes inmuebles situados en el Estado de residencia.

El CDI suscrito con Alemania no establece ninguna disposición de idéntico contenido.

El Sr. X, ciudadano nacional de los Países Bajos, cuya residencia se sitúa en ese mismo Estado, posee bienes inmuebles en Alemania cuyo valor constituye el 20% del valor total de su patrimonio. En el año 2005 realizó labores de rehabilitación en dichos inmuebles, por un valor de 45000 €, solicitando su cómputo a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, que le fue denegado por la Administración neerlandesa, que sólo prevé la deducibilidad de dichos costes cuando se realizan en inmuebles situados en los Países Bajos.

El Sr. X considera que, a la luz del Derecho comunitario, la negativa de los Países Bajos a concederle la mencionada deducción constituye una vulneración de la libre circulación de capitales establecida en los artículos 56 y 58 TCE.

En primer lugar, entiende que la normativa interna neerlandesa restringe la libre circulación de capitales, al establecer un diverso tratamiento fiscal en función del lugar donde se efectúe la inversión.

En segundo lugar, entiende que existe una vulneración de la libre circulación de capitales derivada de la regulación convencional suscrita por los Países Bajos, que permitía gozar de la deducción controvertida a los residentes que tuvieran bienes

inmuebles situados en Bélgica, mientras que la denegaba a los residentes que tuvieran bienes inmuebles situados en Alemania.

Es esta segunda cuestión la que realmente nos interesa solventar, por ello desarrollaremos el proceso para constatar la existencia de una situación discriminatoria refiriéndonos al supuesto contemplado en la misma. Así, en nuestra opinión no cabe duda de que se establece un diferente tratamiento fiscal en función del lugar donde se realiza la inversión, ocasionado por el contenido del convenio de doble imposición suscrito entre Bélgica y Países Bajos, que resulta susceptible de restringir la libre circulación de capitales entre los Países Bajos y Alemania, al desincentivar que los ciudadanos residentes en los Países Bajos realicen inversiones inmobiliarias en territorio alemán.

Constatada la existencia de un diverso tratamiento fiscal, procede determinar si los sujetos que reciben el mismo se encuentran en una situación comparable. En este sentido, el Sr. X debe ser comparado con otro sujeto residente en los Países Bajos, que presente un patrimonio idéntico en su composición y valor al poseído por el Sr. X, cuya única diferencia respecto del Sr. X resida en haber ejercido la libre circulación de capitales en Bélgica, donde posee bienes inmuebles que constituyen el 20% del valor total de su patrimonio y en los que realizó labores de rehabilitación por una suma idéntica a la gastada por el Sr. X.

Como puede observarse, la única diferencia entre estos dos sujetos radicaría en el CDI que resulta aplicable a cada uno de ellos y ésta no constituye, en nuestra opinión, causa suficiente para negar la existencia de una situación de comparabilidad entre los mismos que determine la inexistencia de una discriminación capaz de perjudicar las libertades comunitarias⁴²⁸.

En consecuencia, consideramos que es posible que se produzcan situaciones de discriminación horizontal imputables al Estado de residencia que deberán solventarse de la forma más acorde con las exigencias comunitarias, incluyendo en caso de resultar necesario, la extensión de las ventajas previstas en un convenio de

⁴²⁸ Remitimos a las consideraciones realizadas en el anterior apartado sobre la posibilidad de negar que nos encontremos ante una situación de comparabilidad determinada por la naturaleza internacional de la norma controvertida.

doble imposición que, inicialmente, no cubría al sujeto discriminado. Tal solución no implica, necesariamente, la aceptación de una “cláusula de la nación más favorecida” que opere de forma automática e incondicionada para otorgar el tratamiento fiscal más beneficioso previsto en un concreto CDI a todos los ciudadanos comunitarios del conjunto de los Estados miembros, sino la afirmación de que existen situaciones comparables a las que corresponde otorgar un mismo tratamiento, pues, como se deriva, entre otras, de la sentencia DE GROOT, el principio del trato nacional también alcanza a los propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado⁴²⁹.

III.3.2. Los criterios utilizados en el reparto de la soberanía tributaria.

Como hemos tenido ocasión de observar al analizar la jurisprudencia emanada del Tribunal de Luxemburgo en materia de imposición directa, no son pocas las situaciones de incidencia conflictiva entre normas convencionales y comunitarias que derivan, al menos de una forma indirecta, de la utilización que los Estados miembros realizan de los criterios de reparto de la soberanía tributaria generalmente admitidos por el Derecho internacional tributario. La admisión, tras la sentencia SOTGIU, de la incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de aquellas discriminaciones encubiertas que, basándose en un criterio diverso al de la nacionalidad, condujeran al mismo resultado contrario a las libertades comunitarias, ha ampliado esta posibilidad, que ha propiciado que, en el ámbito fiscal, se preste especial atención a las diferencias de trato que se establecen atendiendo a la residencia del sujeto pasivo.

Sobre la base de la residencia fiscal, los Estados han establecido una distinción entre aquellos sujetos que quedarían sometidos de forma ilimitada a su soberanía tributaria, los residentes, de aquellos otros que únicamente se verían sometidos de manera limitada, los no residentes, considerando que entre ambas categorías existen diferencias sustanciales que permiten que se les conceda un diverso tratamiento fiscal.

⁴²⁹ Vid. asunto DE GROOT, apartado 94.

Como afirma GARCÍA PRATS⁴³⁰, esta concepción estatal de la sujeción es consecuencia de una formulación del poder tributario que únicamente toma en consideración los límites del poder tributario del Estado derivados de sus exigencias constitucionales y de los condicionantes internacionales del ejercicio de los poderes estatales. En virtud de tal concepción, se asocian en un mismo grupo a los sujetos en función de su residencia, con independencia de que obtengan toda su renta en este país o en varios países, con la finalidad de justificar la tributación de su renta mundial en el Estado de residencia.

Sin embargo, esta consideración de la residencia como criterio de sujeción plantea problemas de adecuación a las exigencias comunitarias que se originan, principalmente, por la desigualdad existente entre esa concepción nacional de la residencia y el carácter supranacional de los derechos reconocidos por el ordenamiento comunitario⁴³¹, que determina que en el Derecho comunitario la agrupación de sujetos se realice desde una perspectiva diversa a la anteriormente expresada, donde la vinculación de la fuente económica de las rentas con un territorio constituye el hecho objetivo relevante a la hora de ofrecer una respuesta similar a aquellos sujetos que se benefician del ordenamiento comunitario⁴³².

Pues bien, como parte integrante del Derecho tributario, nacional o convencional, las medidas destinadas a eliminar la doble imposición también se han articulado sobre esa diferenciación basada en el concepto de residencia y, en consecuencia, también han generado problemas de inadecuación a las exigencias comunitarias, como ya hemos tenido ocasión de comprobar al analizar la jurisprudencia del TJCE en asuntos como AVOIR FISCAL, VERKOOIJEN, SAINT GOBAIN o D. La única apreciación particular que deseamos realizar respecto a este tipo de supuestos se dirige, una vez más, a afirmar que la naturaleza, interna o internacional, de la norma en la que se establezcan las medidas destinadas a evitar la doble imposición no modifica, en absoluto, el juicio de adecuación de dichas medidas al ordenamiento comunitario ni la posibilidad de que resulten contrarias al mismo, pues los derechos

⁴³⁰ GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 219 y ss.

⁴³¹ Vid. PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 178 y ss.

⁴³² En este sentido, GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., págs. 223 y 224.

reconocidos por el Tratado son absolutos y no pueden quedar sometidos a condición de reciprocidad.

Del mismo modo, entendemos necesario destacar que la adecuación de estas medidas destinadas a evitar la doble imposición a los principios aceptados por el Derecho internacional tributario y, en particular, a las previsiones contenidas en el MCOCDE⁴³³, no impide que se examine la adecuación de la normativa controvertida a las exigencias comunitarias ni que pueda llegar a declararse que tales medidas resultan contrarias a dichas exigencias⁴³⁴.

En consecuencia, los supuestos de incidencia conflictiva que pudieran plantearse entre convenios de doble imposición y libertades comunitarias por la utilización de la residencia como criterio de conexión, deben reconducirse a la problemática que suscita, a nivel general, la posible inadecuación de dicho criterio a los postulados comunitarios. Esta inadecuación ya se manifestó en el *Dictamen del Comité Económico y Social sobre fiscalidad directa e indirecta*⁴³⁵, recomendando la elaboración de un concepto de residente europeo, pues “[...] No se puede seguir defendiendo la posición de eliminar las fronteras internas y, al mismo tiempo, mantener la distinción entre residentes y no residentes (basada en la existencia de fronteras), cuando estos términos se aplican a ciudadanos de los Estados miembros. En el mercado único de Europa, los únicos no residentes son los ciudadanos de terceros países”⁴³⁶.

Una vez más, sin embargo, la ausencia de armonización positiva ha propiciado que, en lugar de reconducir a todos los residentes a una sola categoría, el Tribunal de Luxemburgo haya creado una nueva categoría, la de los sujetos no

⁴³³ Esta suele ser una de las alegaciones frecuentemente formuladas por los Estados miembros ante el TJCE.

⁴³⁴ Como bien señaló el Abogado General Mischo, aunque en un asunto en el que las medidas controvertidas eran determinadas reglas sobre subcapitalización, el hecho de que se respeten las disposiciones del MCOCDE no significa, por sí solo, que se respeten las libertades comunitarias, pues las reglas y objetivos de dicho modelo de convenio, de una parte, y del Tratado de la Comunidad, por otra, no resultan idénticos. Vid. CAG Mischo de 26 de septiembre de 2002, LANKHORST, asunto C-324/00, apartado 80.

⁴³⁵ DOCE n° C 082 de 19 de marzo de 1996.

⁴³⁶ Apartado 3.1.2.2.

residentes que residen en otro Estado miembro⁴³⁷, distinguiendo dentro de esta categoría, de manera casuística, entre aquellos sujetos que se encuentran en una situación asimilable a los residentes y aquellos otros cuya situación objetiva no resulta comparable a la de los sujetos residentes.

En definitiva, la posición del TJCE ha sido la de declarar, con carácter general, la admisibilidad de la distinción entre residentes y no residentes en materia de imposición directa, para proceder posteriormente, atendiendo a las circunstancias concurrentes en un supuesto concreto, a determinar las situaciones en las que tal distinción no resultaba adecuada a las exigencias comunitarias. Este planteamiento se ha trasladado también al ámbito de la eliminación de la doble imposición a través de instrumentos convencionales, pues, aunque para la consecución de tal finalidad los Estados miembros pueden utilizar los criterios de imposición que estimen convenientes⁴³⁸, ello no empece a que el ejercicio de sus competencias pueda resultar mediatizado por el respeto debido al cumplimiento de las obligaciones derivadas de su pertenencia a la Comunidad⁴³⁹.

En otras palabras, ante la inexistencia de una solución positiva de carácter general y ante la imposibilidad de construir la misma por vía jurisprudencial, el Tribunal remite a un análisis particularizado y casuístico que, ciertamente, genera inseguridad jurídica en todos los operadores comunitarios⁴⁴⁰, pero que, a pesar de todo, permite extraer ciertas consecuencias de alcance general a partir de las situaciones de comparabilidad entre sujetos residentes y no residentes que han resultado admitidas,

⁴³⁷ Así lo entiende PISTONE, P.: “La non discriminazione...”, op. cit., pág. 1501.

⁴³⁸ Pudiendo distinguir entre residentes y no residentes, a los que pueden otorgar un diverso tratamiento fiscal.

⁴³⁹ Esto es, a que, en determinadas circunstancias, la utilización de dicha distinción pueda resultar inadecuada desde una perspectiva comunitaria.

⁴⁴⁰ En consecuencia, no resulta extraño que una cuestión prejudicial relativa a la compatibilidad de determinadas disposiciones convencionales con las libertades comunitarias, planteada tras las sentencias SAINT GOBAIN, GOTTARDO y OPEN SKIES, se archive pocos meses después de dictarse la sentencia relativa en el asunto D. Así sucedió respecto a la petición de decisión prejudicial presentada el 8 de enero de 2004 a instancias del Sr. Bujara, asunto C-8/04, archivado por Auto del TJCE de 15 de diciembre de 2005.

con mayor frecuencia en el ámbito de la imposición societaria, por dicho órgano jurisdiccional⁴⁴¹.

Así pues, en el ámbito de la imposición societaria, el examen de los múltiples supuestos en los que el Tribunal de Luxemburgo ha admitido la existencia de situaciones de comparabilidad, a través del método de la comparación limitada, entre sujetos pasivos residentes y no residentes⁴⁴², nos permite afirmar que se ha producido una auténtica equiparación, a efectos fiscales, del establecimiento permanente de una sociedad comunitaria con las sociedades residentes en el Estado miembro en que dicho establecimiento permanente se encuentra ubicado, que no admite los diversos tratamientos fiscales que pudieran establecerse en función del criterio de la residencia y que alcanza, también, a las medidas internas o convencionales que el Estado miembro de ubicación del establecimiento permanente hubiera establecido con la finalidad de eliminar la doble imposición que pudiera afectar a sus residentes⁴⁴³.

En el ámbito relativo a la imposición de las personas físicas, la dicotomía entre sujetos pasivos residentes y no residentes ha sido abordada, fundamentalmente, a partir de la afirmación de la existencia de una situación de comparabilidad determinada por la consideración de la situación global de los sujetos sometidos a comparación. Este análisis ha propiciado el surgimiento de una tercera categoría de sujetos, el denominado “residente virtual”⁴⁴⁴, al que hizo referencia, por primera vez, la sentencia SCHUMACKER, identificando aquel supuesto en el que el no residente no obtiene rendimientos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de

⁴⁴¹ Situaciones que, como indica PIRES, son tan numerosas que han conducido a que una parte de la doctrina científica entienda que, en línea de principio, en el Derecho comunitario no existe diferencia entre residentes y no residentes. Vid. PIRES, M.: “Le fonti del diritto comunitario...”, op. cit., pág. 10.

⁴⁴² En este sentido, para no incurrir en excesivas reiteraciones, entendemos necesario remitirnos al análisis jurisprudencial realizado en este mismo capítulo, especialmente, en el apartado dedicado a la comparabilidad de las situaciones determinadas por la concurrencia de un aspecto específico común a residentes y no residentes. En cuanto pudiera enriquecer dicho análisis por la expresión de un mayor número de situaciones de comparabilidad relativa, remitimos a las consideraciones realizadas por LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades”, *Documentos IEF*, núm. 8/01, 2001.

⁴⁴³ De esta opinión participan GARCÍA PRATS, F. A.: *El establecimiento permanente*, op. cit., págs. 438 a 471 (especialmente en las páginas 454 y 469); CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los establecimientos permanentes...”, op. cit., pág. 108.

⁴⁴⁴ Vid., entre otros, GARCÍA MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales...*, op. cit., págs. 166 y ss; GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 226.

sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.

En este tipo de situaciones, se manifiesta una clara inadecuación entre el punto de conexión utilizado por la normativa interna o convencional y las libertades reconocidas por el TCE, que deberá solventarse a través de una alteración del criterio normalmente utilizado para determinar la obligación personal de contribuir⁴⁴⁵ y que, en definitiva, impondrá una extensión al sujeto no residente en el Estado de empleo de las ventajas previstas en la normativa, interna o convencional, para los sujetos residentes.

No obstante, el alcance de esta doctrina no se limita a la resolución de un tipo concreto de supuestos conflictivos, sino que, a un nivel más general, también plantea la adecuación de determinados principios del Derecho internacional tributario a las exigencias comunitarias y, lo que puede resultar todavía más interesante, puede ser útil para determinar el alcance de las obligaciones impuestas por el Derecho comunitario en materia de imposición directa, proporcionando principios que puedan trascender la resolución de los problemas planteados por la dicotomía existente entre residentes y no residentes, pues como hemos tenido ocasión de observar, dicha dicotomía no agota todas las vulneraciones del Derecho comunitario que pueden producirse a través de la normativa interna y convencional.

El debate se plantea por la adecuación de los principios admitidos en la fiscalidad internacional para solucionar las situaciones en las que un sujeto comunitario obtiene rentas en varios Estados miembros, pues la aplicación de dichos principios puede llegar a determinar que ninguno de los Estados implicados tome en consideración la situación personal y familiar de este sujeto que ha ejercido las libertades comunitarias.

Así, tanto WATTEL como VAN RAAD⁴⁴⁶ critican que deba ser el Estado de residencia el que, con carácter general, asuma la función de gravar al contribuyente con

⁴⁴⁵ En este mismo sentido, GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 227.

⁴⁴⁶ Realizamos la exposición de las teorías de estos profesores por referencia a las indicaciones contenidas en GARCÍA PRATS, F. A.: “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del

arreglo a su capacidad económica global y tomando en consideración sus circunstancias personales y familiares. En consecuencia, proponen que cada Estado en el que un sujeto comunitario obtenga rentas aplique al mismo sus ventajas personales y familiares en una cantidad proporcional a las rentas que se obtuvieron en su territorio.

Entre las críticas realizadas al planteamiento que acabamos de exponer, consideramos oportuno destacar nuestra conformidad con la realizada por GARCÍA PRATS⁴⁴⁷, que entiende que esta propuesta sólo resultaría coherente desde una perspectiva comunitaria si todos los Estados miembros aplicaran un criterio similar de personalización del gravamen, y esto no queda asegurado en ausencia de una normativa comunitaria de desarrollo que así lo garantice. En consecuencia, mientras no se adopten esas medidas de coordinación de los sistemas tributarios de los Estados miembros, la personalización del gravamen no quedaría garantizada.

También CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ han formulado una propuesta sobre esta cuestión⁴⁴⁸, considerando que debería ser un único Estado (el Estado de residencia) el que sometiera a imposición al trabajador transfronterizo, gravándolo conforme a su capacidad global y tomando en consideración su situación personal y familiar, estableciendo, al mismo tiempo, un mecanismo de compensación por parte del Estado de residencia para con el Estado de la fuente, al que debería transferir la parte de la recaudación que le correspondiera en función del nivel de renta obtenido en dicho Estado. Sin embargo, como los propios autores indican, este sistema plantea, entre otros, problemas que sólo podrían solventarse por la adopción de medidas positivas de armonización, sin garantizar totalmente la personalización del gravamen del sujeto comunitario que ejerce las libertades comunitarias.

Impuesto de la Renta de No Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)", *REDF*, núm. 117, 2003, pág. 98 y ss; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias", en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1211 y ss.

⁴⁴⁷ Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: "La jurisprudencia del TJCE...", op. cit., págs. 98 a 101.

⁴⁴⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias", en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1213.

Consideramos que la posición más acertada sobre esta cuestión es la manifestada por GARCÍA PRATS, pues entendemos que no centra tanto su atención en la determinación del Estado responsable de proceder al gravamen de la renta mundial del sujeto pasivo, como en la necesidad de que se garantice al sujeto que ejerce las libertades comunitarias su “[...] *derecho comunitarizado a obtener una personalización completa del gravamen sobre la renta, en al menos un Estado [...]*”⁴⁴⁹, como expresión del principio de capacidad económica en su formulación subjetiva.

Como señala el mencionado autor, la posición adoptada por el TJCE en la sentencia SCHUMACKER, al exigir la personalización del gravamen en la imposición sobre la renta, fue la de incorporar el principio de capacidad económica al acervo comunitario, a través de la interpretación de una de las manifestaciones del principio de igualdad, como es el principio de no discriminación⁴⁵⁰. A través de esta actuación, el Tribunal de Luxemburgo ha reconocido los efectos y exigencias del principio de capacidad económica a nivel comunitario, como uno de los principios de justicia tributaria que tutelan a los sujetos que ejercen las libertades comunitarias.

Una de las consecuencias de la aceptación de tal principio es el reconocimiento del derecho que corresponde a los sujetos que ejercen las libertades comunitarias a la personalización del gravamen de la imposición sobre la renta, una personalización que, en principio, corresponderá al Estado de residencia y que únicamente podrá realizarse una vez⁴⁵¹. Varias apreciaciones pueden realizarse a este respecto.

En primer lugar, lo importante es que se proceda a la personalización de la renta del sujeto que ejerce las libertades comunitarias, una personalización que, en principio, corresponderá realizar al Estado de residencia, admitiendo así el principio de la fiscalidad internacional que vincula la tributación global al Estado de residencia. No obstante, cuando no fuera posible realizar tal personalización en dicho Estado, el

⁴⁴⁹ GARCÍA PRATS, F. A.: “La jurisprudencia del TJCE...”, op. cit., pág. 100.

⁴⁵⁰ En este sentido, señala GARCÍA PRATS que la afirmación de este principio a partir del principio de igualdad se ha producido de una manera similar a la utilizada en el ordenamiento jurídico alemán. Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: “La jurisprudencia del TJCE...”, op. cit., pág. 76, nota al pie número 25.

⁴⁵¹ GARCÍA PRATS, F. A.: “La jurisprudencia del TJCE...”, op. cit., pág. 79.

Derecho comunitario puede alterar esa regla y trasladar la exigencia de la personalización hacia el Estado de la fuente donde se manifiesten rentas suficientes para proceder a la misma⁴⁵².

En segundo lugar, ese derecho a la personalización del gravamen reconocido a los sujetos que ejercen las libertades comunitarias se manifiesta absolutamente imprescindible respecto al impuesto sobre la renta, como tributo capaz de afectar de una manera más directa la capacidad económica total de una persona física, pero nada impide que también se proyecte sobre otros tributos en los que se reconozca la necesidad de tomar en consideración las circunstancias personales del sujeto pasivo al proceder a la determinación de su obligación tributaria.

En tercer lugar, la mención realizada en el sentido de que este derecho a la personalización del gravamen únicamente se debe aplicar una vez, resulta adecuada al principio de coherencia fiscal que ha sido diseñado por el TJCE a partir de las sentencias dictadas en los asuntos LASTEYRIE y MANNINEN, pues si en la primera ya se avanzó la necesidad de juzgar este requisito a la luz de la finalidad perseguida por la norma controvertida, en la segunda se manifestó la necesidad de juzgar la coherencia tomando en consideración la posición absoluta del sujeto pasivo atendiendo, simultáneamente, a los sistemas tributarios de los Estados miembros concurrentes⁴⁵³.

En nuestra opinión, esta configuración de la coherencia realizada en conexión con el principio de capacidad económica, permite que pueda conjugarse el interés del sujeto pasivo a que se tome en consideración su situación personal y familiar con el interés estatal de que el mismo sujeto no pueda aprovecharse, por partida doble, de las ventajas fiscales establecidas en los sistemas tributarios de los Estados miembros concurrentes, situación que sería igualmente perniciosa desde una perspectiva comunitaria. No obstante, la coherencia fiscal afirmada por el Tribunal no

⁴⁵² Resulta lógico que, en la elaboración de una solución, el TJCE recurra, en la medida de lo posible, a los principios de la fiscalidad internacional para articular su respuesta. Esta afirmación no supone, sin embargo, admitir que dichos principios puedan presentarse como un límite a la protección garantizada por el Derecho comunitario en favor de los sujetos que ejercen las libertades comunitarias, determinando la inexistencia de una situación contraria a dichas exigencias, sino que, muy al contrario, supone admitir el carácter complementario de dichos principios.

⁴⁵³ Vid. apartado II.4.3.5 de este segundo capítulo.

resulta coincidente con la mantenida por los Estados miembros desde una perspectiva puramente interna, se trata de una *coherencia fiscal europea*⁴⁵⁴ que garantiza el ejercicio de las libertades fundamentales a los sujetos comunitarios y evita que puedan aprovecharse de dobles ventajas fiscales que pudieran llegar a generar conflictos negativos de tasación, pero que no garantiza un reparto ecuánime de la carga tributaria entre los Estados miembros concurrentes⁴⁵⁵.

Como afirma COLLADO YURRITA, puede ser cierto que con esta doctrina sólo se haya conseguido afirmar algunas de las aristas del poliedro que constituye el principio de capacidad económica, al operar éste únicamente en “[...] una vertiente subjetiva de tutela del contribuyente en orden a la personalización del gravamen sobre la renta frente al ejercicio del poder tributario de los Estados miembros y no como criterio rector de la configuración de los tributos por parte del legislador en el momento de la definición de los hechos imposables y de la cuantificación de la carga tributaria [...]”⁴⁵⁶. Pero no es menos cierto que a través de su admisión se permite articular una respuesta consecuente con las libertades que el Tratado de la Comunidad reconoce a los sujetos comunitarios, sin necesidad de esperar a una plasmación completa del principio de capacidad económica que sólo podrá garantizarse mediante el desarrollo de actuaciones de carácter positivo.

⁴⁵⁴ No participamos, en consecuencia, de la opinión manifestada por GARCÍA-HERRERA y HERRERA MOLINA, que entienden que el asunto D supone una manifestación de esta nueva concepción del principio de coherencia, pues el principio de coherencia afirmado por el TJCE en la sentencia MANNINEN difiere del principio de coherencia de los tratados internacionales, ligado al carácter recíproco de las obligaciones asumidas en los mismos, y de la coherencia interna de un sistema tributario nacional, entendido como mera correlación entre ingresos y gastos. Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Tribunal de Justicia ante una encrucijada: ¿rectificar la jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad...*, op. cit., pág. 167.

⁴⁵⁵ En efecto, en este tipo de situaciones alguno de los Estados miembros concurrentes se verá obligado a soportar, en su integridad, la reducción de ingresos derivada del reconocimiento del derecho a la personalización del gravamen, sin recibir a cambio ningún tipo de contraprestación, pero como reiteradamente ha afirmado el TJCE, la reducción de ingresos no constituye razón suficiente para justificar un tratamiento fiscal contrario al Derecho comunitario. Consideramos que el reparto ecuánime de la carga tributaria entre los diversos Estados miembros sólo podrá conseguirse mediante el desarrollo de medidas positivas de armonización, en este sentido, no debemos olvidar que la ausencia de dichas medidas se debe a una falta de impulso político propiciada por los propios Estados miembros.

⁴⁵⁶ COLLADO YURRITA, M. A.: “Los criterios de sujeción a los ordenamientos tributarios”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad...*, op. cit., pág. 109, nota al pie número 11.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial relativa al *derecho comunitarizado a obtener una personalización completa del gravamen sobre la renta*, que se realizó en el asunto DE GROOT, manifiesta la incidencia que la misma puede revestir en materia de eliminación de la doble imposición en una doble vertiente.

Así, esta jurisprudencia supone la afirmación de un límite frente a la actuación desarrollada por los Estados miembros con la finalidad de eliminar la doble imposición internacional, pues, como afirma GARCÍA PRATS, dicha personalización no podrá quedar interrumpida como consecuencia de la aplicación de los métodos establecidos para eliminar la doble imposición internacional.

Del mismo modo, la personalización del gravamen se afirma como un derecho de los ciudadanos comunitarios que ejercen las libertades reconocidas por el Tratado, como manifestación del principio de igualdad que es capaz de proyectarse sobre los diversos aspectos materiales que pueden afectar a la misma. En este sentido, no podemos olvidar que, como señala CAAMAÑO ANIDO, evitar la doble imposición internacional es, en definitiva, la primera exigencia del principio de igualdad de trato fiscal entre residentes y no residentes⁴⁵⁷, por lo que no resulta extraño que, a la luz de la solución adoptada en el asunto DE GROOT, la más autorizada doctrina científica haya entendido que se produce la consagración de un auténtico derecho a la eliminación de la doble imposición en sede comunitaria⁴⁵⁸, superando así aquella visión que hacía inefectivas las libertades comunitarias, consistente en el entendimiento de que la eliminación de la doble imposición internacional constituye una obligación compartida entre los Estados miembros de residencia y de la fuente, de tal forma que en ausencia

⁴⁵⁷ Aseveración que el profesor CAAMAÑO ANIDO realiza en el prólogo a la obra de CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 18. En este sentido, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN indican que la producción de una doble imposición ha sido tradicionalmente considerada como una vulneración de los principios de capacidad económica y de igualdad. Vid. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (I)”, *QF*, núm. 18, 2002, pág. 14.

⁴⁵⁸ Así lo entienden, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Comentarios de jurisprudencia del TJCE”, *REDF*, núm. 120, 2003, pág. 791; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1322.

de armonización, ninguno de ellos resultaba responsable de la eliminación de la doble imposición⁴⁵⁹.

III.3.3. Los métodos utilizados en la eliminación de la doble imposición: crédito de impuesto y exención.

El análisis de los métodos utilizados para eliminar la doble imposición, como instrumentos capaces de generar situaciones de incidencia conflictiva entre la normativa comunitaria y convencional, es una cuestión que se relaciona de manera imprescindible con la utilización de los criterios de conexión a los que nos acabamos de referir, en tanto su configuración y aplicación efectiva se hace depender de la concurrencia de dichos criterios, razón que justifica que muchas de las consideraciones realizadas al referirnos a los mismos resulten trasladables a la cuestión que pretendemos examinar.

En consecuencia, volvemos a constatar la irrelevancia de la naturaleza, interna o convencional, de la norma en virtud de la cual se procede a la aplicación del método de eliminación de la doble imposición que causa la situación contraria al Derecho comunitario⁴⁶⁰. De igual manera, comprobamos que las situaciones problemáticas que pueden generarse por la utilización de los métodos destinados a eliminar la doble imposición manifiestan la proyección de las libertades comunitarias más allá de la tradicional dicotomía entre sujetos comunitarios residentes y no residentes, revelando la importancia del lugar de procedencia de las rentas como aspecto capaz de suscitar tratamientos fiscales contrarios a dichas libertades⁴⁶¹.

A nivel doctrinal, la posibilidad de que los métodos destinados a eliminar la doble imposición puedan causar situaciones contrarias a las libertades fundamentales ha conducido a un interesante debate sobre la mayor o menor adecuación a las

⁴⁵⁹ Igualmente favorable a la superación de esta visión se manifiesta ENGLISH, J.: "The European Treaties' Implications for Direct Taxes", *Intertax*, Vol. 33, núm. 8/9, 2005, pág. 324.

⁴⁶⁰ Vid. asunto DE GROOT, apartado 92.

⁴⁶¹ Así, por ejemplo, la inaplicación de un determinado método de eliminación de la doble imposición en función del lugar de procedencia de las rentas manifiesta, frecuentemente, un tratamiento fiscal discriminatorio entre sujetos residentes, así como una restricción a la libertad de establecimiento del sujeto comunitario no residente que eroga las rentas sometidas a un diverso trato fiscal, como sucede, por ejemplo, en los asuntos VERKOOIJEN, LENZ y MANNINEN.

exigencias comunitarias de los dos grandes sistemas utilizados con tal finalidad, como son el método de exención y el método de imputación, en cada una de sus diferentes modalidades⁴⁶². Pues bien, ese análisis doctrinal conduce irremediablemente a la constatación de que tanto la adopción del método de imputación⁴⁶³ como la del método de exención⁴⁶⁴ pueden plantear problemas prácticos desde una perspectiva comunitaria, y que incluso la adopción de un único método de eliminación de la doble imposición a nivel comunitario⁴⁶⁵ no resolvería, por sí misma, los problemas que derivan de la combinación del método con la normativa tributaria interna en materia de imposición directa⁴⁶⁶.

Así pues, la ausencia de una actuación de carácter positivo capaz de establecer un contexto adecuado en materia de fiscalidad directa, en el que la adopción

⁴⁶² Sobre las características generales de cada uno de estos métodos remitimos a las consideraciones realizadas en el apartado I.2.1 de este mismo capítulo, así como a la bibliografía mencionada en el mismo.

⁴⁶³ Entre los problemas que puede causar el método de imputación destaca el de su falta de neutralidad dependiendo del lugar de procedencia de las rentas, por lo que puede interferir en la libre elección del lugar de realización de la inversión. Sobre los problemas que la adopción de este método pueden plantear desde una perspectiva comunitaria véase ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (II)”, *QF*, núm. 19, 2002, pág. 14; CRUZ PADIAL, I.: “La jurisprudencia comunitaria y su incidencia en el sistema de corrección de la doble imposición de dividendos”, *NF*, núm. 8, 2005, pág. 15; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Comentarios de jurisprudencia del TJCE”, *REDF*, núm. 127, 2005, pág. 739; ENGLISH, J.: “The European Treaties’...”, op. cit., pág. 325; PIRES, M.: “Le fonti del diritto comunitario...”, op. cit., pág. 9; PÉREZ BERNABEU, B.: “Posibles soluciones...”, op. cit., pág. 11.

⁴⁶⁴ Entre los problemas que pueden derivar de la aplicación del método de exención destaca la posibilidad de que no se lleguen a tomar en consideración las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, al no quedar rentas imponibles suficientes en su Estado de residencia, así como la quiebra de la progresividad del tributo que puede originar en el Estado de residencia, incluso cuando se aplique en su modalidad de exención con progresividad. Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit. pág. 268; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición Directa...*, op. cit., págs. 65, 72 y 77; GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 238; GARCÍA PRATS, F. A.: “La jurisprudencia del TJCE...”, op. cit., págs. 74, 103 y 104.

⁴⁶⁵ Cuestión que ha inducido a la doctrina científica a decantarse mayoritariamente por la aplicación del método de exención, en cuanto el mismo resulta, al menos desde una perspectiva teórica, más adecuado a la realización del mercado interior. Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa...*, op. cit., pág. 238; GARCÍA PRATS, F. A.: “Convenios de doble imposición...”, op. cit., pág. 11; ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional...(II)”, op. cit., pág. 15; PIRES, M.: “Le fonti del diritto comunitario...”, op. cit., pág. 9.

⁴⁶⁶ No debemos olvidar que, en un contexto no armonizado, la realización de un mismo hecho imponible, que manifiesta una idéntica capacidad económica, queda sometido a diversos niveles de imposición efectiva dependiendo de la normativa tributaria interna que resulte aplicable, de tal modo que, incluso aplicando el mismo método, no se puede garantizar que esa manifestación de capacidad económica de relevancia comunitaria vaya a recibir el mismo tratamiento fiscal.

de un único método de eliminación de la doble imposición pudiera ser realmente eficaz en la resolución de los problemas que la actual configuración de los métodos existentes plantean desde una perspectiva comunitaria, conduce, una vez más, a la necesaria consideración de las reglas jurisprudenciales elaboradas ante aquellos supuestos de incidencia conflictiva derivados de la utilización de los métodos de eliminación de la doble imposición previstos en la normativa estatal interna y convencional.

En consecuencia, partiendo de la competencia estatal para establecer los métodos de eliminación que resulten pertinentes para eliminar las situaciones de doble imposición que pudieran producirse, se afirman los límites negativos que deberán respetarse en el ejercicio de la misma, pues el método que resulte elegido no podrá obstaculizar la construcción del mercado único⁴⁶⁷, ni limitar los derechos que para los ciudadanos comunitarios derivan del ejercicio de las libertades reconocidas en el TCE⁴⁶⁸ ni estar configurado de tal forma que pueda producir resultados discriminatorios o restrictivos⁴⁶⁹.

Las conclusiones que, en nuestra opinión, deben extraerse de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sobre los supuestos de incidencia conflictiva derivados de la utilización de los métodos destinados a la eliminación de la doble imposición toman, como punto de partida, la constatación de que tanto el método de imputación como el método de exención son susceptibles de producir vulneraciones del derecho comunitario⁴⁷⁰. A partir de dicha constatación, se afirman las máximas jurisprudenciales que resultarán determinantes en la resolución de los supuestos concretos que puedan plantearse ante el TJCE.

Así, en primer lugar, se afirma el derecho de los ciudadanos comunitarios a obtener una personalización completa del gravamen sobre la renta que obliga a que se

⁴⁶⁷ Vid. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional...(II)”, op. cit., pág. 14.

⁴⁶⁸ Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: “La jurisprudencia del TJCE...”, op. cit., pág. 103.

⁴⁶⁹ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Comentarios de jurisprudencia del TJCE”, *REDF*, núm. 120, 2005, pág. 791.

⁴⁷⁰ Las sentencias dictadas en los asuntos VERKOOIJEN y MANNINEN sirven como ejemplos de contradicción derivados de la utilización de métodos de imputación, mientras que las dictadas en los asuntos SCHUMACKER y DE GROOT, avalan esta misma consideración respecto al método de exención.

tomen en consideración sus circunstancias personales y familiares, en las condiciones y con las consecuencias que ya hemos expresado, sin que la adopción de un determinado método de eliminación de la doble imposición pueda justificar la vulneración de este derecho⁴⁷¹.

En segundo lugar, el territorio comunitario de procedencia de las rentas obtenidas por un sujeto comunitario no puede ser utilizado, en la configuración de los métodos destinados a eliminar la doble imposición, para establecer un tratamiento fiscal contrario a las libertades comunitarias⁴⁷², por lo que dichos métodos deberán también proyectarse sobre las rentas originadas en el territorio de otros Estados miembros⁴⁷³. En consecuencia, en este tipo de supuestos, una doble imposición internacional de carácter intracomunitario deberá abordarse en términos equivalentes a una doble imposición interna⁴⁷⁴, y podrá beneficiarse de las medidas tendentes a su eliminación como si se tratase de una doble imposición interna.

Esta equiparación entre doble imposición interna y doble imposición internacional intracomunitaria viene acompañada de la reformulación del principio de coherencia a la que ya hemos aludido. Se trata de una noción más amplia de la coherencia fiscal, que puede apreciarse incluso en ausencia de identidad subjetiva y objetiva⁴⁷⁵, pero que, al mismo tiempo, no encuentra ningún problema para que, evaluando la coherencia a partir de la finalidad perseguida por la norma controvertida, dicha coherencia pueda verse afectada por una extensión de su habitual ámbito de referencia, permitiéndole alcanzar el objetivo perseguido por la norma controvertida respecto de supuestos que inicialmente no se hallaban comprendidos en la misma, sin

⁴⁷¹ Vid. asunto DE GROOT, apartado 101.

⁴⁷² Vid. asuntos VERKOOIJEN, LENZ o MANNINEN.

⁴⁷³ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones...”, op. cit. pág. 29, nota al pie número 135.

⁴⁷⁴ Vid. asunto LENZ, apartado 32; asunto MANNINEN, apartado 36. Respecto al asunto VERKOOIJEN vid. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo...”, op. cit. págs. 24 y 25.

⁴⁷⁵ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Comentarios de jurisprudencia del TJCE”, *REDF*, núm. 127, 2005, págs. 735 y 737; ROLLE, G.: “Doppia imposizione dei dividendi e libertà di circolazione dei capitali”, *Fiscalità Internazionale*, núm. 6, 2004, pág. 517.

que por ello resulte perjudicada la coherencia fiscal del sistema tributario nacional en el que se inserta la medida controvertida.

Nos encontramos, en definitiva, ante una doctrina jurisprudencial que aborda el problema de la existencia de situaciones de doble imposición internacional desde una perspectiva comunitaria, que trasciende la tradicional configuración de estos supuestos por referencia a una determinada soberanía fiscal para proceder a su formulación a partir de todas las circunstancias que resultan relevantes en el contexto comunitario, intentando construir una solución coherente desde esta misma perspectiva a partir de la formulación de un principio jurídico comunitario.

En virtud de este principio, nada impide que, ante una determinada situación de comparabilidad entre sujetos comunitarios que sufren una situación de doble imposición, las medidas destinadas a eliminar la doble imposición interna cumplan su finalidad respecto de supuestos de doble imposición internacional intracomunitaria⁴⁷⁶, igualmente perniciosos desde una perspectiva comunitaria, siempre y cuando la ventaja concedida no exceda del gravamen efectivamente soportado por las rentas de procedencia comunitaria⁴⁷⁷.

La auténtica importancia de este principio reside en la ponderación que, a través del mismo, se realiza entre, de una parte, la necesidad de salvaguardar los derechos que corresponden a los sujetos que ejercitan el contenido de las libertades comunitarias, frente a situaciones de doble imposición internacional que constituyen una vulneración de aquéllas, y de otra, la necesidad de preservar los intereses estatales consistentes en que la aplicación de esas libertades comunitarias no conduzcan a una ausencia total de gravamen.

Cierto es que la aplicación de este principio jurisprudencial sólo garantiza el último de los intereses mencionados desde una perspectiva comunitaria, pues, en definitiva, el Estado que procede a la aplicación del método para eliminar la doble imposición sufrirá una merma en sus ingresos fiscales. Igualmente ciertas resultan ser las dificultades prácticas existentes para determinar la cuantía de la deducción aplicable

⁴⁷⁶ Asunto MANNINEN, apartado 48.

⁴⁷⁷ Asunto MANNINEN, apartado 46.

por referencia al gravamen efectivamente soportado por el sujeto comunitario en consideración a las rentas de procedencia comunitaria⁴⁷⁸.

Sin embargo, consideramos que, tanto el reparto ecuánime de la carga tributaria entre los diversos Estados miembros implicados en el tipo de situaciones descritas, como el establecimiento de los mecanismos administrativos idóneos para hacer viables soluciones como la propuesta, son actuaciones cuya realización no resulta exigible al TJCE. Efectivamente, dichas actuaciones requieren el desarrollo de unas medidas positivas de armonización, cuya insuficiencia en materia de imposición directa, se debe, fundamentalmente, a la consideración de esta materia como un reducto irrenunciable de la soberanía estatal y a la falta de impulso político propiciada por los propios Estados miembros que sufren las consecuencias de la indeterminación y la inseguridad jurídicas derivadas de un Derecho creado a golpe de sentencia.

III.4. La interpretación positiva de la armonización negativa: hacia una elaboración jurisprudencial de los principios informadores de la fiscalidad comunitaria.

Como hemos tenido la oportunidad de expresar en múltiples ocasiones, el análisis de cada una de las resoluciones adoptadas por el Tribunal de Luxemburgo debe estar presidido por la consideración de las circunstancias presentes en el supuesto concreto que se somete a su consideración. No obstante, el casuismo inherente al modo de proceder del TJCE no impide constatar la existencia de determinadas reglas, máximas o líneas de actuación que se repiten cuando se ven sometidas a su consideración supuestos que presentan rasgos comunes.

Desde los momentos iniciales del proceso de integración europea, el TJCE ha realizado una labor que no se ha limitado al enjuiciamiento de la situación concreta que se le planteaba, elaborando unos principios estructurales que han servido para configurar el ordenamiento jurídico comunitario, proceder a una identificación progresiva de los objetivos perseguidos en ese proceso de integración y delimitar las relaciones que pueden establecerse con otros sistemas jurídicos no comunitarios.

⁴⁷⁸ En este sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “STJCE 7.9.2004, Petri Manninen...”, op. cit, pág. 6 y ss.

Sin embargo, la proyección de esta actuación jurisdiccional sobre un sector como el de la fiscalidad directa, tradicionalmente considerado como un ámbito material íntimamente ligado a la noción de soberanía, produce que la actuación del Tribunal de Luxemburgo se perciba, únicamente, como una actuación destructiva de los sistemas tributarios nacionales, desarrollada a partir de la interpretación de unas reglas suficientemente abstractas como para propiciar un “decisionismo” judicial que genera un amplio grado de inseguridad jurídica en todos los sujetos que operan en el marco comunitario.

Pues bien, sin negar el carácter fundamentalmente negativo que cabe atribuir a la jurisprudencia del TJCE en el ámbito de la fiscalidad directa, consideramos que su actuación en este sector también permite identificar determinadas máximas o principios que pueden resultar útiles en el análisis del fenómeno tributario desde una perspectiva comunitaria. Así, consideramos que entre los aspectos positivos de esta jurisprudencia en materia de imposición directa debe mencionarse, en primer lugar, la traslación operada en este sector de los principios estructurales del ordenamiento comunitario, pues no existe razón alguna que justifique que la normativa tributaria deba recibir un tratamiento diverso al que resulta aplicable al resto de disciplinas jurídicas sobre las que incide el Derecho comunitario.

La aplicación de estos principios al sector de la fiscalidad directa ha supuesto, por ejemplo, la aceptación de que los convenios de doble imposición que se integran en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros pueden producir supuestos de vulneración del Derecho comunitario que deberán resolverse a partir de la afirmación de la primacía de las normas comunitarias, y que, en ausencia de una solución de carácter positivo, procederá adoptar aquella que mejor permita tutelar a los sujetos que hubieran ejercido la libertad comunitaria que resultó vulnerada.

También merece una valoración positiva el análisis que el Tribunal de Luxemburgo ha realizado de los principios de capacidad económica y coherencia fiscal, en cuanto ha permitido identificar algunas de las exigencias que, para la normativa tributaria sobre fiscalidad directa, derivarían de la configuración de estos principios a un nivel comunitario.

Así, por lo que respecta al principio de capacidad económica, su traslación al ámbito comunitario supone el reconocimiento del *derecho a la personalización del gravamen* que corresponde a todo ciudadano comunitario que haya ejercitado las libertades fundamentales, que se traduce en la necesidad de que, al menos en materia de imposición sobre la renta, la determinación del gravamen se realice tomando en consideración sus circunstancias personales y familiares. La asunción de este principio de capacidad económica en el ámbito comunitario, como manifestación del principio de igualdad, puede también proyectarse sobre las situaciones de doble imposición internacional sufridas por los sujetos que ejercen las libertades comunitarias, afirmando la imposibilidad de que tales situaciones puedan impedir la personalización del gravamen e, incluso, determinando la necesidad de eliminar estas situaciones de doble imposición internacional intracomunitaria.

En cuanto a la formulación del principio de coherencia fiscal manifestada en los asuntos LASTEYRIE, LENZ y MANNINEN, permite configurar las exigencias de esta causa de justificación desde una perspectiva comunitaria, capaz de formular tanto la situación conflictiva con las libertades comunitarias, como la solución que resulta aplicable, superando la tradicional remisión a un determinado sistema tributario nacional. Así pues, ante una determinada situación que resulta incompatible con las libertades reconocidas por el TCE, se pueden llegar a aplicar, al sujeto comunitario que ejerció las libertades comunitarias, las medidas que en un determinado sistema tributario pretenden solucionar este tipo de supuestos a un nivel puramente interno, sin que por ello se vea perjudicada la coherencia de dicho sistema, siempre que la ventaja concedida a tal sujeto por aplicación de la medida prevista en dicho sistema no exceda del gravamen efectivamente soportado en otro territorio comunitario.

La importancia de este principio radica en la constatación simultánea que éste realiza de la necesidad de eliminar una situación que se juzga contraria a las exigencias comunitarias⁴⁷⁹, por ejemplo, un exceso de gravamen determinado por el lugar de procedencia de determinadas rentas, y de que dicha solución resulte

⁴⁷⁹ Respecto a la posibilidad de que las diferencias entre los métodos destinados a eliminar la doble imposición interna e internacional puedan causar restricciones a las libertades comunitarias, ya se manifestaron, con ocasión de la sentencia VERKOOIJEN, ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional...(II)”, op. cit., pág. 12.

proporcionada al exceso de gravamen sufrido, garantizando que ese sujeto no resultará perjudicado por el ejercicio de una libertad comunitaria y, al mismo tiempo, que tal ejercicio no podrá suponer el disfrute de dobles beneficios fiscales. Como ya apuntamos en otro lugar, la generalización de este principio conduciría a una situación en la que cualquier conflicto positivo o negativo de tasación producido en el ámbito comunitario debería ser sistemáticamente eliminado⁴⁸⁰.

La aceptación de estas máximas jurisprudenciales como principios capaces de informar la configuración del fenómeno tributario desde una perspectiva comunitaria, en su doble vertiente de eliminación de las situaciones que se consideran contrarias a las exigencias comunitarias y equilibrio en la adopción de las soluciones que deban adoptarse, incidirán notablemente sobre cuestiones concretas de la fiscalidad directa, como es el caso de las situaciones de doble imposición internacional intracomunitarias.

En efecto, aún cuando se pueda seguir afirmando que en el Derecho comunitario originario no se contempla ninguna disposición que prohíba expresamente la doble imposición internacional, la evaluación de este tipo de situaciones a la luz de los principios sustantivos enunciados, la amplitud cada vez mayor de la noción de comparabilidad, el reconocimiento de las libertades comunitarias como derechos directamente aplicables por los ciudadanos comunitarios y la presencia en el acervo común de los Estados miembros de medidas destinadas a eliminar este tipo de situaciones cuando las mismas revisten carácter interno⁴⁸¹, pueden conducir a una situación en la cual, como afirma ENGLISCH⁴⁸², cualquier supuesto de doble imposición internacional generado en el ámbito europeo constituya una infracción de

⁴⁸⁰ Desde una perspectiva comunitaria, la consideración de que una situación de doble imposición internacional intracomunitaria resulta equiparable a una situación de doble imposición interna, unida a la existencia en los sistemas tributarios internos de los Estados miembros de medidas destinadas a eliminar la doble imposición interna, que podrían aplicarse también respecto a las situaciones de doble imposición intracomunitaria sin quebrar, por ello, la coherencia fiscal, en el sentido otorgado a la misma por el TJCE, avalan esta consideración.

⁴⁸¹ Esta supone una manifestación concreta de la indiscutible apreciación realizada por MARTÍN JIMÉNEZ desde una perspectiva general, en el sentido de que existen unos principios comunes a los Estados miembros que también resultan aplicables en el ámbito financiero y que resultarán de particular importancia en la construcción de un Derecho financiero comunitario. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea (I)”, *REDF*, núm. 109-110, pág. 118 y ss.

⁴⁸² ENGLISCH, J.: “The European Treaties’ ...”, op. cit., pág. 323.

las libertades comunitarias. En cualquier caso, lo que resulta evidente, es que la doctrina establecida en el asunto STATENS KONTROL ha sido ampliamente superada por la jurisprudencia posterior del TJCE.

En esta labor de progresivo descubrimiento de los principios financieros comunes al conjunto de los Estados miembros, puede resultar particularmente importante la reformulación, que desde una perspectiva comunitaria, puede realizarse de las causas alegadas por dichos Estados para justificar el mantenimiento de una medida contraria a las exigencias comunitarias. La actuación del Tribunal de Luxemburgo en esta materia sólo resultará positiva en la medida en que sitúe la valoración de estas causas en el momento procesal oportuno, renunciando a la utilización de las mismas que propició en los asuntos GILLY y D, pues la negación del carácter antijurídico que presentan ciertas prácticas, en función de la naturaleza de la norma en las que las mismas se plasman, afecta a los principios estructurales del ordenamiento comunitario, cuya aplicación respecto de todos los ámbitos materiales sobre los que dicho sistema jurídico incide, constituye una noción suficientemente consolidada.

En definitiva, la actuación del TJCE puede servir, además de para solucionar los supuestos concretos que se le plantean, para identificar los principios informadores de la fiscalidad desde una perspectiva comunitaria, pero sin el necesario desarrollo positivo de estos principios, nada garantiza que todos los ciudadanos comunitarios puedan disfrutar de un contenido idéntico de las libertades comunitarias ni que las soluciones adoptadas por el mismo aseguren un reparto armónico entre todos los Estados miembros de los costes que pueden derivar de su adopción, pues, como afirma HINOJOSA TORRALVO⁴⁸³, el principio de no discriminación no puede ser desarrollado en toda su plenitud sin comprometer al ordenamiento jurídico desde un punto de vista positivo.

⁴⁸³ HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Riflessi del divieto di discriminazione nell’ordinamento tributario comunitario e negli ordinamenti nazionali. Tra prospettive e realtà”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche...*, op. cit., pág. 232.

CAPÍTULO III: LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL DERECHO COMUNITARIO. LA ACTUACIÓN POSITIVA.

I. La competencia ejercida: el Derecho comunitario derivado y su incidencia sobre los convenios de doble imposición.

Las relaciones que pueden establecerse entre el ordenamiento jurídico comunitario y los tratados internacionales que forman parte del ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros no se agotan en la consideración de aquellas normas que constituyen el Derecho originario del primero de los ordenamientos mencionados. Así, la actuación positiva desarrollada por las Instituciones comunitarias en un determinado ámbito material que no resulte de su exclusiva competencia puede, de igual manera, suponer el establecimiento de relaciones de incidencia mutua entre normas comunitarias derivadas y normas convencionales adoptadas por los Estados miembros.

La primacía que resulta inherente al ordenamiento comunitario ostenta una doble función en este tipo de relaciones. Así, en primer lugar, se afirma como un límite a la propia actuación de las Instituciones comunitarias, que no podrán emanar normas de Derecho derivado que resulten incompatibles con el Derecho primario de la Comunidad, mientras que, en segundo lugar, ante situaciones de incidencia conflictiva planteadas entre normas comunitarias derivadas y normas convencionales, impone la necesidad de resolver tal incompatibilidad atendiendo a la primacía que corresponde a toda norma perteneciente al ordenamiento jurídico comunitario frente a aquellas integradas en el ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros.

El traslado de este tipo de consideraciones al ámbito de la imposición directa nos permite constatar como, a pesar de la tradicional configuración de esta materia como una competencia exclusiva de los Estados miembros, las Instituciones comunitarias han desarrollado determinadas actuaciones que tienden a corregir los

problemas que en un mercado interior pueden derivarse de la existencia de determinados obstáculos de carácter fiscal.

La consideración de la doble imposición internacional como uno de los principales obstáculos que pueden afectar a la consecución de un mercado interior, impidiendo el ejercicio pleno de las libertades comunitarias, ha propiciado que la actuación comunitaria en materia de imposición directa se dirija, de forma mediata o inmediata, a la eliminación de este fenómeno, atestiguando la veracidad de la afirmación según la cual el ámbito de actuación comunitario en materia de doble imposición resulta coincidente con el ámbito de actuación en materia de imposición directa.

Sin embargo, la realización de un análisis exhaustivo de todas las medidas adoptadas por las Instituciones comunitarias en el proceso de armonización de la imposición directa es una labor que excede ampliamente los márgenes trazados en nuestro estudio, razón que nos impulsa a limitar nuestros esfuerzos al análisis de aquellos aspectos de las medidas positivas en materia de imposición directa que revelan, de una manera más evidente, la interacción de estas normas con los convenios fiscales suscritos por los Estados miembros, así como una particular conexión con el objetivo principal de dichos convenios, como es la eliminación de la doble imposición.

I.1. Las operaciones de reestructuración empresarial: la Directiva 90/434/CEE.

La Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990⁴⁸⁴, destinada a establecer una serie de disposiciones comunes relativas a las operaciones de reestructuración empresarial que se producen en el ámbito comunitario, ha sido objeto de modificación por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005⁴⁸⁵, que ha afectado incluso al propio título de la Directiva⁴⁸⁶.

⁴⁸⁴ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. DOCE nº L 225 de 20 de agosto de 1990.

⁴⁸⁵ Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DOUE nº L 58, de 4 de marzo de 2005). Las referencias que realizaremos al articulado de la Directiva 90/434/CEE

El objetivo primordial de esta Directiva⁴⁸⁷ consiste en la eliminación de los obstáculos fiscales que afectan a las operaciones de reestructuración empresarial contempladas por la misma⁴⁸⁸ que tienen lugar en el ámbito comunitario⁴⁸⁹, a través del establecimiento de un sistema neutral que prevé el diferimiento del gravamen sobre la renta, los beneficios y las plusvalías que se manifiestan con ocasión de la realización de dichas operaciones de reestructuración empresarial, tratando de preservar, al mismo tiempo, los derechos de imposición que corresponden a los Estados miembros, especialmente al Estado de la sociedad transmitente.

Así pues, mediante la articulación de este sistema de neutralidad se evita la tributación de las plusvalías, determinadas por la diferencia entre el valor real y el valor fiscal de los elementos del activo y pasivo transferidos, que se manifiestan por la realización de estas operaciones en la sociedad transmitente. Dichas plusvalías permanecerán latentes y no serán sometidas a gravamen hasta el momento de realización efectiva de las mismas por parte de la sociedad beneficiaria de las operaciones de reestructuración empresarial.

Las condiciones que habrán de cumplirse para que pueda resultar aplicable este sistema de diferimiento del gravamen son, en primer lugar, que se produzca la continuidad del valor fiscal de los elementos del activo y pasivo patrimonial

toman en consideración la numeración resultante tras las modificaciones introducidas por la Directiva 2005/19/CE.

⁴⁸⁶ Pasando ahora a denominarse Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una Sociedad Europea o de una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro.

⁴⁸⁷ Atendiendo al limitado alcance que presenta nuestro estudio, consideramos conveniente remitir, para un análisis más completo de esta cuestión, además de a los instrumentos normativos citados, a los trabajos de SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional en la Unión Europea*, La Ley, Madrid, 1995, pág. 169 y ss.; CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 509 y ss.; CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*, op. cit., pág. 163 y ss.; HELLEBREKERS, J.: “Direttive sull’armonizzazione delle normative fiscali”, en DRAGONETTI, A. (Coord.): *Manuale di Fiscalità Internazionale*, IPSOA, Milano, 2005, pág. 233 y ss.

⁴⁸⁸ Comprende las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos, canjes de acciones y traslados del domicilio de la Sociedad Europea o Sociedad Cooperativa Europea, de acuerdo con la definición que de las mismas se realiza en el artículo 2 de la Directiva, que afecten a las sociedades de los Estados miembros que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 3.

⁴⁸⁹ Esto es, que sociedad transmitente y sociedad beneficiaria se encuentren situadas en Estados miembros diferentes.

transferidos por la sociedad transmitente a la beneficiaria de la operación de reestructuración⁴⁹⁰, y, en segundo lugar, que la sociedad transmitente, sin cambiar de Estado de ubicación, se convierta en un establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria, al que quedaran conectados los elementos del activo y pasivo patrimonial transferidos a causa de la reestructuración empresarial⁴⁹¹.

Pues bien, aunque atendiendo a la materia regulada por la Directiva que es objeto de nuestro análisis se ha considerado que la misma no manifestaba ninguna relevancia respecto al problema de la doble imposición en la Unión Europea, coincidimos con CARINCI al entender que la misma permite realizar algunas reflexiones sobre esta cuestión⁴⁹², posibilidad que consideramos reforzada atendiendo al tenor de los considerandos expresados por la Directiva 2005/19/CE, en los que, a diferencia de lo que ocurría en la Directiva 90/434/CEE, se contempla expresamente el problema de la doble imposición.

Así, en el tercero de dichos considerandos, se identifica la doble imposición como uno de los obstáculos fiscales cuya eliminación constituye el objetivo primordial de la Directiva 90/434/CEE, compeliendo a los Estados miembros a adoptar todas las medidas necesarias para alcanzar dicho objetivo cuando las disposiciones de la Directiva resulten insuficientes en la consecución de tal fin. Esta exhortación vuelve a reiterarse en el considerando séptimo, donde se recuerda a los Estados miembros la obligación que les corresponde, en virtud del TCE, de adoptar todas las medidas necesarias para suprimir la doble imposición.

⁴⁹⁰ En consecuencia, como se establece en el tercer apartado del artículo 4, la sociedad beneficiaria deberá calcular las amortizaciones y las plusvalías por referencia al valor histórico de esos elementos patrimoniales, esto es, realizando el cálculo en las mismas condiciones en que lo habría hecho la sociedad transmitente de no producirse la operación de reestructuración empresarial. Vid. CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*, op. cit., pág. 173; CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., pág. 525 y ss.

⁴⁹¹ Así se establece en el artículo 4.1 b) de la Directiva. Vid. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 175; CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*, op. cit., pág. 174.

⁴⁹² Vid. CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., pág. 512.

No obstante, antes de su plasmación expresa en la exposición de motivos de la Directiva 2005/19/CE, el fenómeno de la doble imposición se reflejaba en la regulación comunitaria de las operaciones de reestructuración empresarial, pues, como certeramente indica CARINCI, se podían considerar situaciones hipotéticas en las que la falta de coordinación entre las normativas fiscales nacionales podían determinar el surgimiento de situaciones de doble imposición. Así sucedería en el caso de que se procediera a una aplicación rigurosa de la regla de la continuidad de los valores que sólo tomara en consideración el valor histórico de los bienes transmitidos en el Estado de la sociedad transmitente y no los valores fiscalmente relevantes en el Estado de la sociedad beneficiaria⁴⁹³.

En supuestos como el descrito, se revela el carácter complementario que los convenios de doble imposición presentan respecto a la normativa comunitaria, pues muchas de estas situaciones de doble imposición que no encuentran respuesta en la Directiva 90/434/CEE podrían resolverse por aplicación de dichos convenios. En este sentido, SÁNCHEZ JIMÉNEZ contempla un supuesto concreto en el que un canje de acciones podría producir una situación de doble imposición jurídica capaz de afectar al socio en virtud de los beneficios generados por las nuevas acciones⁴⁹⁴, supuesto no contemplado por la Directiva y que sí encuentra solución en los convenios de doble imposición inspirados en el MCOCDE⁴⁹⁵.

Sin embargo, no debe olvidarse que las soluciones aportadas por los convenios de doble imposición en un supuesto concreto, además de presentar ese carácter complementario respecto a los objetivos perseguidos por la Comunidad, pueden resultar contrarias a las exigencias comunitarias, por lo que su adopción en un

⁴⁹³ Vid. CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., págs. 512 y 526.

⁴⁹⁴ Tal como ha sido descrito por SÁNCHEZ JIMÉNEZ, este supuesto se produciría si el sujeto es residente del mismo Estado de la sociedad transmitente, pues el Estado de la sociedad beneficiaria podría gravar los beneficios del socio no residente por entender que se produjeron en su territorio, mientras que el Estado de residencia del socio podría gravar estos beneficios si somete a tributación la renta mundial del socio. Vid. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 180 y 181.

⁴⁹⁵ Al establecerse un reparto de la potestad tributaria entre el Estado de residencia del socio que recibe los dividendos y la sociedad que los reparte, determinando el Estado competente para someter a gravamen dichos beneficios.

caso concreto no exime del juicio de adecuación a dichas exigencias ni de la necesidad de articular, desde una perspectiva comunitaria, una solución coherente con los objetivos perseguidos por el Derecho comunitario cuando la solución propuesta por vía convencional no resulte plenamente satisfactoria.

Así pues, el hecho de que, en supuestos como los descritos, la aplicación de la Directiva 90/434/CEE pueda determinar el surgimiento de situaciones de doble imposición es ciertamente una consecuencia que contradice la finalidad perseguida por la misma y que debe ser remediada en sede comunitaria. La posibilidad de que la respuesta a este tipo de situaciones pueda articularse a través de los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros no resulta convincente, pues como afirma CARINCI, esta respuesta no resulta ni cierta ni sistemática⁴⁹⁶, además, no implica una garantía de adecuación a las exigencias comunitarias.

La plasmación del fenómeno de la doble imposición en la Directiva 90/434/CEE no sólo se manifiesta en los supuestos a los que ya hemos hecho referencia, pues también encuentra reconocimiento en el artículo 10, relativo al supuesto particular constituido por la aportación, en el proceso de reestructuración empresarial, de un establecimiento permanente de la sociedad transmitente que se encuentra situado en un Estado miembro diverso al Estado de la sociedad transmitente.

Como ya señalamos, el mantenimiento de la neutralidad, y en consecuencia el diferimiento de la tributación de las plusvalías manifestadas por la realización de operaciones de reestructuración empresarial, presupone la conversión de la sociedad transmitente en un establecimiento permanente que sigue estando ubicado en el mismo Estado de la sociedad transmitente, así como en la conexión de los elementos patrimoniales a dicho establecimiento permanente. En consecuencia, cuando dichos elementos patrimoniales no queden efectivamente conectados a este establecimiento permanente, decaerá la regla de la neutralidad y se deberá proceder al gravamen efectivo de la plusvalía manifestada⁴⁹⁷.

⁴⁹⁶ Vid. CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., pág. 526.

⁴⁹⁷ En este sentido CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., págs. 529 y 530.

La situación que acabamos de describir es la que se produce cuando, en una operación de reestructuración empresarial, la sociedad transmitente aporta un establecimiento permanente situado en un Estado miembro diverso al Estado de la sociedad transmitente, pues en estos casos el Estado de la sociedad transmitente que queda convertida en establecimiento permanente sólo podrá someter a gravamen las rentas que se manifiesten en su propio territorio por ese establecimiento permanente, pero no por el establecimiento permanente de la sociedad transmitente situado en un tercer Estado miembro, en tanto éste se convertirá en establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria, a menos que el Estado miembro de la sociedad transmitente aplique un sistema de imposición de beneficios globales de los establecimientos permanentes, con independencia del lugar en que se manifiesten⁴⁹⁸.

Pues bien, en estos supuestos el artículo 10 establece dos reglas que pueden ser útiles para eliminar situaciones de doble imposición, dependiendo de que el Estado de la sociedad transmitente aplique o no un sistema de imposición de beneficios globales.

Así, en caso de que no aplique tal sistema, el Estado de la sociedad transmitente renunciará a los derechos de imposición sobre el establecimiento permanente, aportado en un proceso de reestructuración empresarial, que esté ubicado en un Estado miembro diverso al de la sociedad transmitente⁴⁹⁹. La utilización de esta regla evita la aparición de las situaciones triangulares que podrían manifestarse si todos los Estados que presentan conexión con ese establecimiento permanente⁵⁰⁰ mantuvieran sus pretensiones impositivas.

En caso de que el Estado de la sociedad transmitente aplique un sistema de imposición de beneficios globales, podrá someter a gravamen los beneficios o plusvalías manifestados por el establecimiento permanente con ocasión de la operación

⁴⁹⁸ Sobre este particular pueden resultar clarificadores los ejemplos expresados en CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*, op. cit., págs. 180 a 182.

⁴⁹⁹ Así será incluso cuando el establecimiento permanente esté situado en el mismo Estado miembro de residencia de la sociedad beneficiaria, tal como dispone el párrafo cuarto del artículo 10.1 de la Directiva 90/434/CEE en la redacción otorgada tras la Directiva 2005/19/CE.

⁵⁰⁰ El Estado miembro de la sociedad transmitente a la que pertenecía el establecimiento permanente, el Estado miembro de ubicación del establecimiento permanente y el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

de reestructuración empresarial, siempre que garantice que ese gravamen se exigirá admitiendo una deducción del mismo modo y en igual cuantía a la que hubiera resultado exigible en el Estado de ubicación del establecimiento permanente si, en ausencia de esta Directiva, dichas rentas hubieran sido gravadas y el impuesto efectivamente pagado. La finalidad de este precepto no es otra que evitar la doble imposición que podría producirse en caso de someterse a gravamen estas plusvalías en el Estado de ubicación del establecimiento permanente y el Estado de la sociedad transmitente⁵⁰¹.

En definitiva, atendiendo a las consideraciones realizadas, resulta evidente que la Directiva 90/434/CEE reconoce, aunque sea por referencia a un sector concreto de la imposición societaria, como el relativo a las operaciones de reestructuración empresarial, la necesidad de eliminar las situaciones de doble imposición que pudieran manifestarse en el ámbito comunitario y la obligación que corresponde a los Estados miembros de eliminar estos obstáculos fiscales cuando las medidas previstas en la Directiva resulten insuficientes para conseguir tal finalidad, exhortación que resulta mucho más evidente tras la plasmación concreta de esta necesidad realizada en la exposición de motivos de la Directiva 2005/19/CE.

I.2. El régimen fiscal común de matrices y filiales: la Directiva 90/435/CEE.

La Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁵⁰², está íntimamente ligada a la Directiva 90/434/CEE a la que acabamos de referirnos, pues trata de eliminar los obstáculos que pueden perjudicar el

⁵⁰¹ En el mismo sentido, SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 184; CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*, op. cit., pág. 182; CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., pág. 530.

⁵⁰² DOCE nº L 225 de 20 de agosto de 1990.

normal funcionamiento de los grupos empresariales de dimensión comunitaria que pueden surgir como consecuencia de las operaciones de reestructuración empresarial⁵⁰³.

El objetivo perseguido por esta Directiva consiste en eliminar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, que afecta a las distribuciones de dividendos realizadas por sociedades filiales a sus matrices cuando ambas están situadas en Estados miembros diversos. Esta finalidad, que ya se evidenciaba en el reconocimiento realizado en los considerandos cuarto y quinto de la Directiva 90/435/CEE de los mecanismos destinados a eliminar estas situaciones de doble imposición, ha encontrado reconocimiento expreso en los considerandos segundo y décimo de la Directiva 2003/123/CE⁵⁰⁴, que mencionan la necesidad de eliminar plenamente la doble imposición que sufre la sociedad matriz, incluso en aquellos casos en los que los dividendos procedan de una cadena de filiales.

La conexión de esta normativa comunitaria derivada con el problema de la doble imposición en el ámbito comunitario resulta, sin lugar a dudas, mucho más evidente a la manifestada por la Directiva sobre fusiones. No obstante, el análisis que pretendemos realizar de la Directiva sobre matrices y filiales se centrará en la consideración de los dos aspectos fundamentales que ya fueron abordados al referirnos a aquélla, esto es, la exposición de las soluciones adoptadas para eliminar los supuestos de doble imposición con trascendencia comunitaria y el examen de las relaciones que se establecen entre la norma comunitaria y los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros, análisis que realizaremos tras la previa delimitación del ámbito de aplicación de la Directiva 90/435/CEE⁵⁰⁵.

⁵⁰³ En este sentido, ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea...*, op. cit., pág. 99; CARRASCO PARRILLA, P. J.: “El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad...*, op. cit., pág. 211.

⁵⁰⁴ Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. DOUE nº L 7, de 13 de enero de 2004. Las referencias que realizaremos al articulado de la Directiva 90/435/CEE deben entenderse realizadas a la numeración resultante tras la modificación de la misma.

⁵⁰⁵ Siendo conscientes del limitado alcance que reviste nuestro análisis, para un estudio en profundidad de las cuestiones suscitadas por la Directiva 90/435/CEE remitimos a las consideraciones realizadas en SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 198 a 210; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., págs. 239 a 252; ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea...*, op. cit., págs. 99 a 104; CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*,

En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo, la Directiva afectará a aquellas sociedades que revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva⁵⁰⁶, tengan su domicilio fiscal en algún Estado miembro y estén sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exentas, a uno de los impuestos enumerados en el artículo 2.1 c).

Por lo que respecta al ámbito de aplicación objetivo, la Directiva, que inicialmente afectaba a las distribuciones de beneficios que, por causas distintas a su liquidación, realizasen las sociedades filiales a sus matrices⁵⁰⁷, cuando ambas estuvieran situadas en Estados miembros distintos⁵⁰⁸, se aplica también, tras la modificación operada por la Directiva 2003/123/CE, a las distribuciones de beneficios que las filiales realicen a los establecimientos permanentes de la matriz situados en un Estado miembro distinto a aquél en el que tienen su domicilio fiscal dichas sociedades⁵⁰⁹.

1.2.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva matriz-filial.

op. cit., págs. 187 a 211; BULGARELLI, F.: “Neutralità impositiva degli utili infragruppo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., págs. 556 a 597. En cuanto toman en consideración las modificaciones introducidas por la Directiva 2003/123/CE, presentan particular importancia las consideraciones realizadas en RUBIO GUERRERO, J. J. y BARROSO CASTILLO, B.: “Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos en la Unión Europea”, *Documentos IEF*, núm. 15/04, 2004, pág. 19; HELLEBREKERS, J.: “Direttive sull’armonizzazione...”, op. cit. págs. 222 a 227.

⁵⁰⁶ La principal modificación introducida por la Directiva 2003/123/CE en este sentido reside en haber extendido su aplicación a la Sociedad Europea y a la Sociedad Cooperativa Europea.

⁵⁰⁷ El vínculo entre sociedad matriz y filial se establece atendiendo a la participación que la primera posee, directamente o a través de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, en el capital social de la segunda. El porcentaje mínimo de participación inicialmente previsto era del 25 %, aunque tras la Directiva 2003/123/CE se fijó en un 20 %, estableciendo una reducción progresiva que alcanzará el 15 % a partir de enero de 2007 y, finalmente, el 10 % a partir de enero de 2009.

⁵⁰⁸ En consecuencia, deberá aplicarse tanto por el Estado de residencia de la filial, con ocasión de las distribuciones realizadas a la matriz, como por el Estado de residencia de la matriz, al recibir dividendos de su filial.

⁵⁰⁹ Una ampliación del ámbito objetivo a través de la cual se procede a la adecuación de la Directiva a la jurisprudencia del TJCE, especialmente a la emanada en el asunto SAINT GOBAIN, y que trata de solventar, dentro del limitado ámbito de aplicación de la Directiva, las situaciones triangulares típicas en las que todas las soberanías tributarias concurrentes corresponden a Estados miembros. En consecuencia, la Directiva deberá ser aplicada tanto por el Estado de residencia de la filial, con ocasión de las distribuciones realizadas al establecimiento permanente de la matriz, como por el Estado de ubicación del establecimiento permanente, al percibir dividendos de la filial de su sociedad matriz.

El régimen fiscal al que deben hacer frente las distribuciones intracomunitarias de beneficios realizadas entre sociedades matrices y filiales comprende las siguientes formas de imposición.

En primer lugar, los beneficios obtenidos por la filial serán gravados por el impuesto sobre sociedades que resulta exigible en su Estado de residencia. Este mismo Estado de la filial, podrá establecer un gravamen sobre los dividendos que la filial distribuya a la sociedad matriz ubicada en un Estado diferente, que normalmente adoptará la forma de retención en la fuente por el tributo que corresponda satisfacer al sujeto no residente que percibe los dividendos generados en su territorio.

Además, el Estado de residencia de la sociedad matriz que percibe los dividendos distribuidos por la filial, integrará los mismos en los beneficios globales de la matriz, quedando sometida al correspondiente impuesto sobre los beneficios empresariales exigido por su Estado de residencia.

La aplicación de este régimen fiscal determina la aparición de situaciones de doble imposición, tanto jurídica como económica. Así, la sociedad matriz perceptora de dividendos sufrirá una *doble imposición jurídica* como consecuencia del sometimiento a gravamen de dichos dividendos tanto en el Estado de la fuente, donde se aplicará la retención como modo de satisfacer la obligación limitada de contribuir que le corresponde como sujeto no residente, como en su Estado de residencia, al quedar integrados dichos dividendos entre los beneficios globales que resultarán gravados por el correspondiente impuesto sobre sociedades.

Además, los dividendos distribuidos por la sociedad filial a su matriz sufrirán una *doble imposición económica* al quedar sometidos tanto al impuesto sobre sociedades exigible a la sociedad filial por su Estado de residencia, como beneficios derivados del ejercicio de su actividad empresarial, como al análogo tributo exigido a la sociedad matriz en su Estado de residencia, al constituir dichos dividendos una parte de sus beneficios globales.

Con la finalidad de evitar este tipo de situaciones cuando las mismas se producen en el ámbito comunitario, la Directiva matriz-filial ha articulado dos mecanismos de eliminación de la doble imposición en sus artículos 4 y 5.

Mediante el artículo 5 se pretende evitar la doble imposición jurídica que afectaría a la sociedad matriz perceptora de los dividendos distribuidos por su filial a través de la eliminación de la retención en origen que aplicaba el Estado de residencia de la filial. Así, la situación de doble imposición se resuelve mediante la renuncia por parte del Estado de la fuente a gravar a la sociedad matriz por los dividendos distribuidos por la sociedad filial establecida en su territorio.

La eliminación de la doble imposición económica corresponde al Estado de residencia de la sociedad matriz o, en su caso, al Estado de ubicación del establecimiento permanente de dicha sociedad, debiendo articularse a través de cualquiera de las dos posibilidades establecidas en el artículo 4 de la Directiva, esto es, bien exceptuando de gravamen dichos dividendos, bien sometiéndolos a gravamen y reconociendo, al mismo tiempo, el derecho a deducir los impuestos que por dichos dividendos hubiera satisfecho la sociedad filial que los distribuye.

En definitiva, el artículo 4 contempla la libertad que corresponde al Estado de residencia de la matriz para eliminar la doble imposición económica de dividendos acudiendo al método de exención o al de imputación, siempre que dicha elección desemboque en la consecución de la finalidad perseguida por la Directiva. Atendiendo a dicha finalidad, considerando que la misma no podría ser alcanzada a través de la utilización de un sistema de imputación limitada, la Directiva establece que, en caso de optar por la utilización del método de imputación, la deducción en la cuota que corresponderá aplicar a la sociedad matriz por la percepción de estos dividendos alcanzará el total de los impuestos satisfechos, a causa de la obtención de estos beneficios, por todas las filiales que hubieran intervenido en su obtención, hasta cubrir la cuantía máxima del impuesto adeudado.

Así pues, se introduce una limitación a la libertad que corresponde a los Estados miembros de elegir el método de eliminación de la doble imposición que consideren más oportuno, pues cuando se decanten por el método de imputación deberán hacerlo en su modalidad de imputación con reconocimiento del impuesto

subyacente, esto es, admitiendo una cláusula “Tax Sparing”⁵¹⁰ que, además, en los supuestos de grupos de sociedades organizados a través de cadenas de filiales, deberá alcanzar a los impuestos satisfechos por cualquiera de las filiales. Esta circunstancia concreta de la Directiva matriz-filial nos permite realizar dos consideraciones.

En primer lugar, que los Estados miembros no siempre son libres para establecer el método de eliminación de la doble imposición que consideren oportuno, pues no podrán ejercer tal libertad cuando la configuración del método pueda provocar la ineffectividad de una norma comunitaria derivada, al impedir la consecución del objetivo perseguido por la misma.

En segundo lugar, la constatación de que un determinado método de eliminación de la doble imposición, en un determinado tipo de supuestos y bajo ciertas condiciones, resulta contrario a las exigencias comunitarias⁵¹¹ no implica que el mismo sea intrínsecamente contrario a las exigencias comunitarias, ni que la utilización de otro método que sea capaz de resolver este tipo de situaciones de manera adecuada a dichas exigencias⁵¹² resulte intrínsecamente adecuado al ordenamiento comunitario. Como hemos podido observar, tanto el método de imputación como el método de exención pueden causar problemas de incompatibilidad con el Derecho comunitario dependiendo de las circunstancias concretas en las que resulten aplicables, razón por la que entendemos que el debate, en términos absolutos, sobre la adopción de un único método de eliminación de la doble imposición a nivel comunitario, sólo tendrá sentido cuando el sector de la imposición directa constituya un ámbito material plenamente armonizado.

Por último, consideramos acertada la extensión del régimen previsto en la Directiva para eliminar la doble imposición entre matrices y filiales a los establecimientos permanentes de la matriz, en tanto supone un avance en la resolución de los problemas planteados por las situaciones triangulares típicas. No obstante, el

⁵¹⁰ Vid. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional...(II)”, op. cit., pág. 14.

⁵¹¹ Como sucede con el método de imputación limitada respecto a los supuestos de eliminación de la doble imposición internacional económica de los dividendos distribuidos por las sociedades filiales a sus matrices.

⁵¹² Como resultaría de la adopción del método de exención.

limitado ámbito de aplicación inherente a la Directiva propicia que esta sea una cuestión que dista mucho de estar satisfactoriamente resuelta desde una perspectiva comunitaria⁵¹³, por lo que habrá que seguir acudiendo a la normativa convencional de los Estados miembros y al análisis jurisprudencial de la misma para intentar construir soluciones coherentes con las exigencias comunitarias.

1.2.2. La Directiva matriz-filial y los convenios de doble imposición.

Si, como afirmamos en otro lugar, las relaciones entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición se caracterizan por la incidencia mutua y la complementariedad, la Directiva matriz-filial es buena muestra del carácter indiscutible que presenta tal aseveración. Así, la Directiva, a la hora de determinar su ámbito de aplicación subjetivo, remite a los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros para determinar si el domicilio fiscal de las sociedades y el lugar de ubicación de los establecimientos permanentes corresponde a un Estado miembro⁵¹⁴, remitiendo también a estas normas convencionales como cauce idóneo para que los Estados miembros sustituyan el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto al definir el vínculo entre sociedad matriz y filial⁵¹⁵.

No obstante, es el artículo 7.2 de la Directiva el que, sin lugar a dudas, plantea una mayor relevancia en la determinación de las relaciones que pueden establecerse entre la misma y las normas convencionales, al disponer que *“la presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos”*.

⁵¹³ Baste con destacar que esta normativa no resultaría aplicable en aquellos supuestos en los que la participación de una sociedad comunitaria en el capital social de otra sea inferior a los porcentajes establecidos por la Directiva, así como en aquellos supuestos en los que, como sucedía en SAINT GOBAIN, los dividendos deriven de la participación en una filial no comunitaria.

⁵¹⁴ Véanse, respectivamente, los apartados 2.1 y 2.2 de la Directiva.

⁵¹⁵ Vid. artículo 3.2.

En opinión de MALHERBE y BERLIN⁵¹⁶, este precepto constituye un ejemplo significativo de que aquellas Directivas que solamente revisten un objeto limitado dejan intactas las disposiciones de los convenios de doble imposición que persiguen el mismo objetivo, completando de este modo las disposiciones de la Directiva. Sin embargo, como los citados autores indican, de las relaciones entre la Directiva y las normas convencionales también derivan otro tipo de efectos, como el hacer inaplicables las disposiciones menos favorables de los convenios existentes en el momento de la entrada en vigor de la Directiva, o impedir que los convenios que pudieran concluirse en el futuro puedan apartarse, salvo autorización de la norma comunitaria, del contenido de la Directiva.

En definitiva, nos encontramos, una vez más, ante el problema de delimitar en que medida los convenios de doble imposición pueden presentar una función complementaria del Derecho comunitario sin provocar, por tal motivo, situaciones de incidencia conflictiva, pero en este caso, a diferencia de lo que sucedía cuando analizábamos la compatibilidad con las libertades comunitarias de determinadas disposiciones convencionales, podemos partir del análisis de un precepto concreto, a través del cual se pretenden articular este tipo de relaciones en un determinado instrumento comunitario derivado.

Atendiendo a la finalidad perseguida por la Directiva matriz-filial, la eliminación de los supuestos de doble imposición jurídica y económica que se presenten en su limitado ámbito de aplicación, el análisis del artículo 7.2 se ha proyectado, tradicionalmente, sobre las medidas previstas en la Directiva para conseguir tal objetivo, tanto las previstas en el artículo 4 como las derivadas de su conexión con las establecidas en el artículo 5.

Como ya tuvimos ocasión de exponer, el artículo 5 de la Directiva establece una prohibición de que los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz puedan quedar sometidos a una retención en origen. Sin embargo, algunos Estados miembros han pretendido justificar el establecimiento de este tipo de medidas,

⁵¹⁶ Vid. MALHERBE, J. y BERLIN, D.: “Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 3, 1995, pág. 513.

ya sea por considerar que las mismas no presentaban el carácter de una retención en origen⁵¹⁷, ya sea por entender que la aplicación del artículo 7.2 les permitía excepcionar esta prohibición cuando la medida controvertida se establecía a través de una norma convencional⁵¹⁸.

Aún cuando el estudio de la primera de las alegaciones expresadas no es la cuestión que más interesa al objeto de nuestro estudio, entendemos oportuno señalar que la configuración del concepto de “retención en origen” debe realizarse por referencia a consideraciones tanto normativas como jurisprudenciales. Así, por lo que respecta a la delimitación normativa de este concepto, debe tenerse presente que el artículo 7.1 de la Directiva matriz-filial realiza una delimitación negativa, al entender que el mismo no comprenderá el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades que corresponde al Estado miembro de situación de la filial. En cuanto a la delimitación jurisprudencial, el TJCE ha elaborado un concepto amplio de retención en origen, que incluiría todo tributo sobre las rentas percibidas en el Estado en el que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible lo constituye el pago de dividendos, o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos⁵¹⁹.

En cuanto a la segunda de las cuestiones mencionadas, la posibilidad de excepcionar la prohibición establecida en el artículo 5 de la Directiva mediante la alegación del artículo 7.2, el Tribunal de Luxemburgo ha admitido esta posibilidad implícita⁵²⁰ y explícitamente⁵²¹, aunque, atendiendo siempre a la finalidad perseguida

⁵¹⁷ Alegación realizada, entre otras, en las sentencias del TJCE de 8 de junio de 2000, EPSON EUROPE, asunto C-375/98; de 4 de octubre de 2001, ATHINAÏKI ZITHOPOIIA, asunto C-294/99; de 25 de septiembre de 2003, asunto OCÉ VAN DER GRINTEN, C-58/01.

⁵¹⁸ Argumento que ha sido esgrimido con carácter subsidiario por parte de los Estados, haciendo uso del mismo ante la posibilidad de que el TJCE entendiera que la medida controvertida constituía, efectivamente, una retención en origen, como sucede en los asuntos ATHINAÏKI y OCÉ.

⁵¹⁹ Vid. asunto EPSON (apartado 23), ATHINAÏKI (apartados 28 y 29) y OCÉ (apartado 47), así como las consideraciones realizadas sobre la delimitación jurisprudencial de este concepto en CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1310 y ss.

⁵²⁰ El reconocimiento implícito se realiza en el asunto ATHINAÏKI (apartado 32), al señalar que cuando no resulta de aplicación la excepción prevista en el artículo 7.2, los derechos reconocidos a los

por la Directiva matriz-filial, ha interpretado esta posibilidad de una manera estricta y limitada exclusivamente a aquellas disposiciones convencionales que tuvieran por objeto la eliminación de la doble imposición de dividendos⁵²², eso sí, sin resolver los problemas que podrían derivar de la aplicación conjunta de las disposiciones comunitarias y convencionales⁵²³.

Contrariamente a la opinión defendida por el TJCE en cuanto a la posibilidad de aplicar la excepción prevista en el artículo 7.2 respecto a la prohibición de establecer retenciones en origen establecida en el artículo 5, entendemos que el ámbito de aplicación que corresponde al primero de los preceptos mencionados no incluye la posibilidad de excepcionar la prohibición de establecer retenciones en origen, ni siquiera con el limitado alcance que ha reconocido el Tribunal de Luxemburgo.

Nuestro razonamiento parte, al igual que el desarrollado por el Tribunal, de la finalidad general perseguida por la Directiva, la *eliminación de las situaciones de doble imposición jurídica o económica* que pudieran manifestarse en el ámbito cubierto por la misma, así como de la finalidad específica del artículo 7.2, que dicha Directiva no afecte a las disposiciones nacionales o convencionales que tengan por finalidad suprimir o atenuar la *doble imposición económica de los dividendos*, y, finalmente del objeto concreto del artículo 5, eliminar la *doble imposición jurídica* que normalmente afectará a la sociedad matriz como consecuencia del doble gravamen a que resultan sometidos los dividendos que percibe de su filial, al tener que tributar por obligación real en el Estado de residencia de la filial y por obligación personal en el Estado de residencia de la matriz.

operadores económicos por el artículo 5 son incondicionales, por lo que un Estado miembro no puede hacer depender su respeto del convenio celebrado con otro Estado miembro.

⁵²¹ Reconocimiento expreso formulado en el asunto OCÉ (apartado 89).

⁵²² Así, en el asunto ATHINAÏKI (apartado 31), se rechaza la aplicación de la excepción porque el convenio, lejos de suprimir la doble imposición de dividendos, crea dicha doble imposición, mientras que en el asunto OCÉ (apartado 87) admite la excepción a la prohibición de establecer retenciones en origen porque la medida convencional controvertida facilitaba la eliminación de la doble imposición económica de los dividendos.

⁵²³ Reproche a la actuación del Tribunal que comparten CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit, pág. 1319.

Pues bien, admitir la posibilidad de aplicar la excepción prevista en el artículo 7.2 a la prohibición de establecer retenciones en origen establecida en el artículo 5 nos conduciría a una situación en la que, al tratar de eliminar lo más eficazmente posible la doble imposición económica de dividendos, podríamos llegar a perjudicar la eliminación de la doble imposición jurídica que afecta a los dividendos percibidos por la sociedad matriz, en tanto no resultaría aplicable el método comunitario articulado para eliminar este fenómeno, esto es, la retención en origen.

En definitiva, la aplicación del artículo 7.2 en relación con el artículo 5, podría conducirnos a una situación en la que el cumplimiento de uno de los objetivos parciales de la Directiva, como es la eliminación de la doble imposición económica, impidiera cumplir íntegramente la finalidad perseguida por dicha norma, como es la eliminación de la doble imposición tanto jurídica como económica que se produce por la distribución de dividendos realizada por una sociedad filial a su matriz. Además, aún cuando ese objetivo de eliminar la doble imposición jurídica pudiera alcanzarse en el supuesto concreto a través de otras disposiciones convencionales, se pondría en peligro la coherencia del sistema diseñado en la Directiva para eliminar la doble imposición, con las indeseables consecuencias que podrían derivarse de la falta de sistematicidad que resulta inherente a las soluciones convencionales adoptadas por los Estados miembros, circunstancia que, no olvidemos, constituye también una de las razones que justifican la intervención del legislador comunitario.

Así pues, consideramos que el ámbito de aplicación del artículo 7.2 de la Directiva matriz-filial se limita a su relación con el artículo 4, que tiene por finalidad la eliminación de la doble imposición económica que sufran los dividendos distribuidos por una sociedad filial a su matriz, en las condiciones expresadas por la Directiva. Como afirma VITALE⁵²⁴, el hecho de que este artículo permita a los Estados elegir el método para eliminar la doble imposición que estimen pertinente para la consecución de tal fin, avala esta interpretación. Así mismo, el artículo 7.2 supone, como no podía ser de otra manera, que la Directiva matriz-filial no afecta a las medidas previstas en los convenios que tengan por finalidad eliminar la doble imposición económica de los

⁵²⁴ VITALE, F.: “Corte di Giustizia, imposte dirette e i limiti della cd. armonizzazione negativa”, *RDT*, núm. 2004/3, pág. 150.

dividendos respecto de aquellos flujos de dividendos que no entran dentro del ámbito de aplicación de esta norma⁵²⁵.

No obstante, esta limitación del ámbito de aplicación del artículo 7.2 de la Directiva no resuelve todos los problemas que derivan de su existencia, pues su relación con el artículo 4 evidencia aquel tipo de problemas a los que el TJCE no ha dado respuesta, ni siquiera con ocasión de la, a nuestro entender, errónea aplicación que ha realizado de aquél precepto como excepción a la prohibición de establecer retenciones en origen. Nos referimos a los problemas que pueden derivar de la coexistencia de la norma comunitaria derivada con las medidas de carácter convencional tendentes a eliminar la doble imposición económica de los dividendos, cuestión que si ha sido abordada por parte de la doctrina científica⁵²⁶.

Concretamente, los mayores problemas podrían derivar de la posible aplicación conjunta del mecanismo previsto en el artículo 4 de la Directiva para eliminar la doble imposición económica y de las medidas adoptadas por vía convencional para conseguir esta misma finalidad, en tanto podría llegar a suponer una acumulación de ventajas fiscales capaz de generar distorsiones en el mercado interior.

En nuestra opinión, la respuesta a este tipo de problemas aplicativos debe partir, una vez más, de la constatación de la finalidad perseguida por la Directiva matriz-filial, la eliminación de la doble imposición, en tanto este fenómeno supone un obstáculo que perjudica el correcto desarrollo de las libertades comunitarias en un determinado sector, como es el de las relaciones que se establecen entre sociedades matrices y filiales. Así pues, parece claro que, en cualquier caso, a lo que no debe conducir la aplicación de una Directiva que pretende eliminar un obstáculo fiscal que perjudica el desarrollo de las libertades comunitarias es a propiciar el surgimiento de

⁵²⁵ En este mismo sentido, CASERTANO, G.: “La Direttiva madri e figlie, le norme interne e le convenzioni contro le doppie imposizioni”, *Rassegna Tributaria*, núm. 5, 1995, pág. 6 de la edición electrónica (disponible en www.ilfisco.it).

⁵²⁶ Sobre el particular véase MARINI, G.: “Le clausole antiabuso ed i limiti all’applicazione della Direttiva madre-figlia. Le ragioni comunitarie e le esperienze nazionali”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., págs. 620 a 624; CARMINI, S.: *Il Diritto tributario comunitario...*, op. cit., págs. 209 y 210, nota al pie número 381; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., págs. 1319 y 1320.

nuevos obstáculos que pudieran resultar igualmente perniciosos desde una perspectiva comunitaria.

De manera consecuente con las apreciaciones que acabamos de realizar, consideramos que las medidas convencionales resultarían aplicables, sin desplazar el régimen establecido en la Directiva, cuando contribuyeran a eliminar la doble imposición económica de una forma más eficaz a la prevista en el artículo 4⁵²⁷, pero esta aplicación encontraría como límite el *principio de coherencia fiscal comunitaria*, que impondría que, una vez alcanzado el objetivo perseguido por la Directiva y eliminado el obstáculo que perjudicaba el desarrollo de las libertades comunitarias, no quedaría amparada por el artículo 7.2 la aplicación de aquellas medidas convencionales que, trascendiendo la finalidad de eliminar la doble imposición económica impuesta por la norma comunitaria derivada, tuvieran como objetivo la mera concesión a los contribuyentes de dobles ventajas fiscales. Esta solución encuentra su fundamento en dos consideraciones.

En primer lugar, como hemos afirmado en innumerables ocasiones, la finalidad perseguida por la Directiva matriz-filial a través del artículo 7.2 es la de eliminar la doble imposición económica de los dividendos de la forma más eficaz posible, acudiendo a los convenios de doble imposición cuando los instrumentos adoptados en la Directiva no fueran suficientes, pero no la de garantizar al contribuyente el mejor trato fiscal que le pudiera corresponder en virtud de un concreto CDI.

En segundo lugar, una vez que resulta efectivamente eliminada la doble imposición económica, permitir la aplicación simultánea de las ventajas previstas en los convenios de doble imposición a través de la utilización del artículo 7.2 puede conducir a generar nuevos obstáculos fiscales tan perniciosos como los que la Directiva pretende evitar, como puede ser el establecimiento de dobles ventajas fiscales⁵²⁸ que,

⁵²⁷ En el mismo sentido CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones...”, op. cit. pág. 21, nota al pie número 87.

⁵²⁸ Con el consiguiente perjuicio que de tal hecho deriva para la coherencia fiscal desde una perspectiva comunitaria, así como para la recaudación de los Estados miembros, aunque en este caso la actitud de los Estados parece más proclive a no afectar su soberanía aún a costa de una pérdida en la recaudación tributaria.

además, en virtud del carácter asistemático que presentan los convenios de doble imposición suscritos entre los Estados miembros, puedan provocar el diverso tratamiento de sujetos comunitarios que se encuentran en una situación comparable o perjudicar el ejercicio de las libertades comunitarias, especialmente la libre circulación de capitales⁵²⁹.

En definitiva, consideramos que el llamamiento realizado en el artículo 7.2 de la Directiva a los convenios de doble imposición tiene sentido cuando ayudan a eliminar de una forma más eficaz la doble imposición económica en el ámbito contemplado por la Directiva, esto es, cuando resultan complementarios respecto a los mecanismos establecidos por dicha norma, pero no cuando pueden contribuir a producir situaciones de incompatibilidad con las exigencias comunitarias.

Así mismo, las mejoras introducidas en el artículo 4, extendiendo la necesidad de eliminar la doble imposición económica derivada de la distribución de dividendos por sociedades filiales a aquellos supuestos en los que dicho obstáculo se produce respecto a un establecimiento permanente, así como la obligación establecida en el sentido de que, incluso en el supuesto de optar por el método de imputación, la deducción concedida alcance todos los tributos satisfechos por cualquiera de las filiales que forman parte de la cadena de sociedades, reducen unas posibilidades de actuación de los convenios de doble imposición que deben entenderse subordinadas a la ineficacia del instrumento comunitario para alcanzar el objetivo que le es propio.

I.3. La doble imposición causada por la corrección de beneficios entre empresas asociadas: el Convenio 90/436/CEE.

El Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas⁵³⁰ constituye el último de los instrumentos relativos a la fiscalidad empresarial que se

⁵²⁹ No olvidemos que este tipo de situaciones son las que generan muchas de las restricciones al ejercicio de las libertades comunitarias y de los supuestos de discriminación horizontal a los que nos hemos referido en el segundo capítulo, por lo que resultaría paradójico que la interpretación de un precepto concreto de una norma de derecho comunitario derivado, como el artículo 7.2 de la Directiva, pudiera contribuir a la producción de un supuesto de incompatibilidad con el Derecho comunitario originario.

⁵³⁰ DOCE n° L 225 de 20 de agosto de 1990.

adoptaron en el ámbito comunitario a principios de la década de los noventa. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede con los otros dos instrumentos que hemos analizado, el mismo no constituye una norma derivada perteneciente al ordenamiento jurídico comunitario, sino un convenio complementario adoptado por los Estados miembros sobre la base del artículo 293 TCE, a los que ya hicimos referencia en otro lugar⁵³¹.

La determinación de la naturaleza jurídica comunitaria o internacional del referido instrumento no ha podido tampoco sustraerse a un debate doctrinal⁵³² que el tiempo, y las dificultades manifestadas en la aplicación práctica del mismo, ha decantado en favor de quienes consideran que el Convenio 90/436/CEE o Convenio de Arbitraje no es más que un tratado internacional que presenta determinadas particularidades, pero cuya única conexión con las Instituciones comunitarias reside en el hecho de que su adopción fue impulsada por éstas⁵³³.

Al margen de la cuestión de la naturaleza jurídica y de las diversas vicisitudes que han afectado a su aplicación efectiva, el Convenio de Arbitraje presenta como finalidad la eliminación de los supuestos de doble imposición internacional que se producen como consecuencia de la corrección que un determinado Estado puede realizar, unilateralmente, en la valoración económica de una operación comercial

⁵³¹ Vid. apartado IV.1.3.2 del primer capítulo.

⁵³² Entre los partidarios de su consideración como acto de Derecho comunitario se encuentran SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 51 a 54; DOCAVO ALBERTI, L.: “Convenio de 23 de julio de 1990 (ratificado por instrumento de 10 de abril de 1992). Impuestos sobre la renta. Comunidad Europea. Supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas”, *Impuestos*, núm. 4, 1996, pág. 63. Entre quienes entienden que el mismo responde a la naturaleza de un tratado internacional podemos citar, entre otros, a MALHERBE, J. y BERLIN, D.: “Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 2, 1995, pág. 262; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 252 a 254; GARCÍA PRATS, F. A.: “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, *Documentos IEF*, núm. 9/05, 2005, pág. 30; MORELLI, M.: “I prezzi di trasferimento nei rapporti fiscali infragruppo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., págs. 632 y ss.

⁵³³ En efecto, la absoluta dependencia del Convenio de arbitraje de la voluntad de los Estados miembros signatarios del mismo para proceder a su efectiva aplicación, se ha reflejado en múltiples circunstancias desde su adopción, pudiendo destacarse la interrupción de su vigencia en el año 2000 al no ratificar todos los Estados signatarios el Protocolo que prorrogaba su aplicación una vez transcurrido el periodo inicialmente previsto para su vigencia (Protocolo por el que se modifica el Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. DOCE nº C 202 de 16 de julio de 1999).

desarrollada entre partes de una misma empresa o entre empresas asociadas, cuando éstas se encuentran situadas en Estados distintos. En definitiva, con este Convenio se tratan de corregir, en el ámbito comunitario, las situaciones de doble imposición que pueden derivar de la utilización de los denominados “precios de transferencia”.

Sin ánimo de ahondar en la problemática relativa a la utilización de los precios de transferencia⁵³⁴, si que entendemos oportuno señalar que recibe tal denominación el importe fijado para un determinado producto o servicio que es suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a favor de otra entidad o parte de dicho grupo⁵³⁵. Tratando de propiciar una utilización adecuada de este instrumento, en el ámbito de la fiscalidad internacional se han enunciado los principios que deben presidir su utilización, esencialmente el *principio arm's length* y el *principio de empresa independiente*, que imponen que la transacción sea valorada conforme al valor de mercado que le habría correspondido en caso de que la misma se hubiera realizado entre empresas económicamente independientes.

Cuando uno de los Estados implicados en este tipo de operaciones entienda que la determinación del precio de transferencia no ha respetado el principio *arm's length*⁵³⁶, procederá a realizar un ajuste en la valoración de dicha operación que incidirá en la determinación de su base imponible⁵³⁷ y que, en caso de no realizarse de forma coordinada con el otro Estado implicado, podrá generar una situación de doble

⁵³⁴ Sobre el particular recomendamos acudir a las interesantes consideraciones realizadas por TRAPÉ VILADOMAT, M.: “El régimen fiscal de los precios de transferencia”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual...*, op. cit., págs. 433 a 472; que aborda esta cuestión desde una perspectiva general. Un completo análisis de esta misma problemática, pero en su vertiente comunitaria, puede consultarse en MORELLI, M.: “I prezzi di trasferimento nei rapporti fiscali infragruppo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., págs. 627 a 743; GARCÍA PRATS, F. A.: “Los precios de transferencia...”, op. cit., págs. 3 a 47.

⁵³⁵ Como bien señala GARCÍA PRATS, la existencia de un precio de transferencia requiere, en consecuencia, la presencia de dos elementos: una transacción económica valuable y que la misma se realice entre partes relacionadas o asociadas. GARCÍA PRATS, F. A.: “Los precios de transferencia...”, op. cit., pág. 7.

⁵³⁶ Por ejemplo, cuando el Estado de residencia de la empresa asociada perceptora del bien o servicio considere que se ha abonado por el mismo un precio superior al valor de mercado, con la finalidad de desplazar los beneficios obtenidos por dicha sociedad a otra empresa asociada ubicada en otro Estado que dispone de un régimen fiscal más ventajoso.

⁵³⁷ En el supuesto que hemos descrito, se reduciría el importe del gasto deducible, con el consiguiente aumento de la base imponible que resulta exigible a la empresa perceptora del servicio por el tributo que debe satisfacer en su Estado de residencia.

imposición⁵³⁸, de tipo económico, cuando la operación hubiera sido realizada entre empresas asociadas situadas en diversos Estados miembros, o de tipo jurídico, cuando la operación se hubiera realizado entre una empresa y el establecimiento permanente de la misma que se encuentran situados en diversos Estados miembros.

Ante este tipo de situaciones, el Convenio 90/436/CEE establece una serie de mecanismos a través de los que pretende garantizar que las autoridades de los Estados implicados eliminarán la doble imposición que se produce como consecuencia de estos ajustes no correlativos en los precios de transferencia dentro de su ámbito subjetivo, empresas asociadas y establecimientos permanentes ubicados en diversos Estados signatarios, y objetivo, impuestos sobre los beneficios empresariales.

I.3.1. El Convenio 90/436/CEE y su relación con el Derecho comunitario.

Las relaciones que puedan establecerse entre el Convenio de Arbitraje y el Derecho comunitario se configuran a partir de la consideración de dicho Convenio como un acuerdo de naturaleza internacional no integrado en el ordenamiento comunitario, cuya interpretación y efectiva aplicación no dependen de la intervención del Tribunal de Luxemburgo. En consecuencia, al igual que el conjunto de las que pueden establecerse entre normas comunitarias y tratados internacionales integrados en el ordenamiento interno de los Estados miembros, estas relaciones se caracterizarán por la incidencia mutua y la complementariedad.

Respecto a la complementariedad, la misma se manifiesta en razón de la finalidad perseguida por el Convenio de Arbitraje, la eliminación de la doble imposición internacional que se produce en un determinado tipo de supuestos, que resulta coincidente con el interés comunitario en eliminar los obstáculos fiscales que perjudican el efectivo ejercicio de las libertades comunitarias.

En cuanto a la incidencia, la primacía inherente al Derecho comunitario, originario y derivado, implicaría la aplicación del mismo en aquellas situaciones de

⁵³⁸ En el caso que venimos desarrollando, la corrección del precio de transferencia no afectaría a la empresa asociada suministradora del bien o servicio, pues su Estado de residencia continuaría exigiendo el gravamen correspondiente sin tomar en consideración el nuevo valor concedido a la operación y, consecuentemente, sin aplicar la correspondiente reducción de su base imponible.

incidencia conflictiva que pudieran derivar de la utilización del Convenio de Arbitraje⁵³⁹. Así mismo, la adopción de actos normativos comunitarios que recaigan, total o parcialmente, sobre el ámbito material contemplado por el Convenio, prevalecerían sobre las disposiciones del mismo, quedando su aplicación relegada a las situaciones no cubiertas por la norma comunitaria.

Algunas consideraciones pueden también realizarse acerca de las relaciones que pueden establecerse entre el Convenio de Arbitraje y los convenios que comparten su finalidad desde una perspectiva más general. El propio articulado del Convenio se ha preocupado por este aspecto, remitiendo a los convenios de doble imposición para determinar el significado de las expresiones no definidas por el mismo y estableciendo que su aplicación no afectará al cumplimiento de las más amplias obligaciones que sobre la materia abordada por el mismo pudieran resultar de otros convenios⁵⁴⁰. Además, la doctrina científica ha entendido que en caso de solapamiento entre el Convenio de Arbitraje y los convenios de doble imposición en un supuesto de corrección de beneficios entre empresas asociadas, el primero deberá prevalecer como *lex specialis* frente a los segundos, siempre y cuando revista una mayor eficacia en la consecución de su objetivo⁵⁴¹.

Una vez determinadas las reglas que disciplinan las relaciones que pueden establecerse entre el Convenio 90/436/CEE y el ordenamiento comunitario, no podemos concluir este apartado sin expresar el sentir, cuando menos, mayoritario de la doctrina sobre la existencia de este instrumento y su necesaria conversión en una auténtica norma de Derecho comunitario derivado. Esta transformación⁵⁴², siempre que la misma trascienda la mera mutación formal, permitiría resolver muchos de los problemas que se han manifestado en la aplicación práctica de un Convenio que, en

⁵³⁹ En el mismo sentido, MALHERBE, J. y BERLIN, D.: “Conventions fiscales...”, op. cit., núm. 2, pág. 263; MORELLI, M.: “I prezzi di trasferimento nei rapporti fiscali infragruppo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 636.

⁵⁴⁰ Artículos 3.2 y 15, respectivamente.

⁵⁴¹ Vid. HINNEKENS, L.: “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Applications of the Rules”, op. cit., pág. 221; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 255.

⁵⁴² Que ya se ha operado en otros sectores como el relativo a la competencia judicial y reconocimiento de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil.

definitiva, depende de la voluntad de los Estados signatarios, favoreciendo la eliminación de los obstáculos a las libertades comunitarias que derivan de la utilización de los precios de transferencia en el mercado interior.

I.3.2. La eliminación de la doble imposición en el Convenio 90/436/CEE.

En el Convenio 90/436/CEE la eliminación de la doble imposición producida por la corrección realizada en los precios de transferencia utilizados por empresas asociadas situadas en diversos Estados, se articula a través de varios procedimientos en los que queda patente la naturaleza internacional de este instrumento, en tanto la efectiva eliminación de la doble imposición dependerá, en definitiva, de la voluntad de los Estados implicados.

Así, en primer lugar, en el artículo 5 se establece la necesidad de que el Estado que realice una corrección en los beneficios de una empresa deberá informar a la misma, para que ésta lo pueda comunicar a la empresa asociada que, a su vez, trasladará tal información a su Estado de residencia o ubicación. Si, tras este intercambio de información, tanto las empresas asociadas como el otro Estado aceptan la corrección, éste procederá a eliminar la doble imposición acudiendo a alguno de los métodos previstos en el artículo 14, a los que después nos referiremos.

Si no llegara a producirse esa aceptación espontánea de la corrección realizada por un Estado, el artículo 6 del Convenio establece la posibilidad de que la empresa que se considera perjudicada presente su caso ante la autoridad competente de su Estado de residencia o ubicación, que se esforzará en alcanzar un *acuerdo amistoso* con el otro Estado implicado con la finalidad de evitar la doble imposición. La utilización de este mecanismo, recogido también en los convenios de doble imposición que siguen el MCOCDE, presenta como principal inconveniente la circunstancia de que obliga a los Estados implicados a desarrollar la negociación, pero no a alcanzar un acuerdo que permita solucionar el supuesto de doble imposición que se ha generado⁵⁴³.

⁵⁴³ Vid. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 219; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 263.

En el supuesto de que los Estados implicados no alcanzaran el acuerdo amistoso en el plazo máximo de dos años, se procederá a desarrollar el *procedimiento arbitral* previsto en los artículos 7 a 13 del Convenio, aspecto que constituye la principal novedad del mismo y a través del que se garantiza que la situación de doble imposición será efectivamente eliminada. En efecto, una vez emitido el dictamen, los Estados implicados dispondrán de un periodo máximo de seis meses para alcanzar un acuerdo que garantice la eliminación de la doble imposición, estando obligados a atenerse al dictamen emitido en caso de que no llegaran a alcanzar dicho acuerdo.

Pues bien, una vez alcanzada una solución respecto a la correcta determinación de los beneficios derivados de la utilización de precios de transferencia, a través de cualquiera de los cauces procedimentales a los que hemos hecho referencia, se deberá proceder a la eliminación de la situación de doble imposición mediante la utilización de los mecanismos previstos en el artículo 14 del Convenio, que entiende eliminada la doble imposición bien cuando dichos beneficios se sometan a imposición en un solo Estado, bien, cuando el importe al que se hallen sujetos dichos beneficios en un Estado se disminuya en un importe igual al del impuesto que los grave en el otro Estado.

Así pues, los Estados podrán utilizar tanto el método de exención como el método de imputación para eliminar la situación de doble imposición derivada de la corrección de beneficios. Respecto al último de los métodos mencionados, debe destacarse que el Convenio no establece ninguna exigencia específica en la configuración del mismo, pudiendo adoptarse tanto en su modalidad íntegra como limitada⁵⁴⁴, por lo que en caso de utilización de esta última modalidad, la doble imposición pudiera no resultar eliminada de manera absoluta.

Desde luego, el que acabamos de mencionar no constituye el único problema que plantea la aplicación del Convenio de Arbitraje, pues como hemos tenido ocasión de comprobar, los mismos derivan también de la naturaleza jurídica de dicho instrumento, de los costes que su utilización conlleva, del excesivo lapso temporal que

⁵⁴⁴ En el mismo sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 261; GARCÍA PRATS, F. A.: “Los precios de transferencia...”, op. cit., pág. 32.

puede transcurrir hasta que la situación de doble imposición es eliminada y de las propias dificultades que derivan de la indeterminación de los precios de transferencia, cuestiones que fueron contempladas en el estudio de los servicios de la Comisión “*Fiscalidad de las empresas en el mercado interior*”⁵⁴⁵.

La Comisión, consciente de la necesidad de corregir algunas de las dificultades que impiden la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje, manifestó su intención⁵⁴⁶ de convocar un *Foro conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia*, que celebró su primera reunión en octubre de 2002, plasmándose sus resultados en una Comunicación de la Comisión presentada en 2004⁵⁴⁷, donde la Comisión pospone la consideración de su inicial pretensión de convertir el Convenio en un acto de Derecho comunitario y propone al Consejo, como solución intermedia, la adopción del Código de Conducta elaborado por el *Foro* para asegurar la aplicación efectiva del Convenio 90/436/CEE.

La aceptación de este Código de Conducta⁵⁴⁸ ha permitido aclarar muchos de los aspectos procedimentales del Convenio de Arbitraje sobre los que existían dudas, sin embargo, su adopción no resuelve todos los problemas derivados de un instrumento normativo cuya efectiva aplicación depende de la voluntad de los Estados signatarios.

I.4. Los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas: la Directiva 2003/49/CE.

También en la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones

⁵⁴⁵ SEC (2001) 1681 de 23 de octubre de 2001. Vid. apartados 46, 60 y 61 del resumen introductorio presentado como anexo a la Comunicación COM (2001) 582 final.

⁵⁴⁶ Vid. páginas 16 y 24 de la Comunicación COM (2001) 582 final.

⁵⁴⁷ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las “*Actividades del Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito del impuesto sobre sociedades desde octubre de 2002 a diciembre de 2003 y a una propuesta de Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE de 23 de julio de 1990)*”, COM (2004) 297 final de 23 de abril de 2004.

⁵⁴⁸ Que finalmente fue adoptado por el Consejo, tal como puede observarse en el Anexo II a la Comunicación COM (2004) 297 final.

efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros⁵⁴⁹ se manifiestan determinados aspectos que pudieran resultar relevantes en nuestra labor de delimitación de las relaciones que pueden establecerse entre la normativa comunitaria derivada y los convenios de doble imposición, así como en el análisis de los progresos alcanzados en la eliminación del fenómeno de la doble imposición desde una perspectiva comunitaria.

El objetivo perseguido por la Directiva consiste en favorecer los flujos intracomunitarios de intereses y cánones que se producen entre empresas asociadas, o entre éstas y sus establecimientos permanentes, cuando se sitúan en Estados miembros diferentes, a través de la supresión de la tributación de los intereses o cánones en su Estado de origen, consiguiendo que los mismos sean objeto de una única imposición en un Estado miembro.

La finalidad que inspira esta Directiva se deduce claramente de su exposición de motivos, donde se afirma que la realización de estas transacciones a nivel intracomunitario no tiene por que verse sometida a unas condiciones fiscales menos favorables a las que resultan aplicables cuando las mismas se realizan a nivel interno. A continuación, se manifiesta la insuficiencia de la normativa interna y convencional de los Estados miembros para alcanzar tal propósito y, en particular, para garantizar la eliminación de la doble imposición, razón que justifica una intervención a nivel comunitario que encuentra su fundamento en el principio de subsidiariedad⁵⁵⁰.

Así pues, resulta evidente que una de las finalidades perseguidas por esta Directiva es la eliminación de la doble imposición, aunque ese objetivo se limite a los pagos de intereses y cánones realizados, en el ámbito comunitario, cuando la sociedad o establecimiento permanente pagador y la sociedad o establecimiento permanente que

⁵⁴⁹ DOUE nº L 157 de 26 de junio de 2003. Las referencias que realizaremos al articulado de la misma toman en consideración la Directiva 2004/76/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE en lo que respecta a la posibilidad ofrecida a determinados Estados miembros de disfrutar de un período transitorio para la aplicación de un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. (DOUE nº L 157 de 30 de abril de 2004).

⁵⁵⁰ Vid. considerandos segundo y décimo.

es el beneficiario efectivo de dicho pago se encuentren asociadas, según las condiciones descritas en el artículo 3 b) de la Directiva⁵⁵¹.

Por último, antes de abordar el análisis de las cuestiones que constituyen el objeto principal de nuestro estudio, debemos dejar constancia de la propuesta de Directiva presentada por la Comisión⁵⁵² que vendría a modificar algunos aspectos de la Directiva 2003/49/CE. Concretamente, se pretende modificar el anexo de sociedades a las que resulta de aplicación la Directiva, dando entrada a la Sociedad Europea y a la Sociedad Cooperativa Europea, y, lo que nos parece aún más importante, introduciría una modificación en el apartado primero del artículo 1 que vendría a dejar claro que las ventajas previstas en la Directiva sólo se deben aplicar cuando el beneficiario efectivo de los intereses o cánones no se beneficie de un régimen fiscal de naturaleza especial en virtud del cual estos rendimientos pudieran quedar exceptuados de gravamen en su Estado de residencia⁵⁵³.

En consecuencia, si definitivamente llega a aprobarse esta modificación, el Estado de origen de las rentas no estará obligado a aplicar a las mismas la exención en origen, impidiendo que el perceptor de las mismas pueda beneficiarse de una doble ventaja fiscal. En nuestra opinión, ésta constituiría una plasmación concreta del principio de coherencia fiscal comunitaria que venimos defendiendo, pues se pretende

⁵⁵¹ Así, además de los requisitos de forma, residencia y sujeción a uno de los impuestos contemplados en la Directiva que resultan necesarios para la aplicación de ésta, la cualidad de “sociedad asociada” depende de la participación directa mínima del 25 % del capital social, criterio que puede sustituirse por el de participación mínima en los derechos de voto. Nótese que el porcentaje establecido no coincide con el que resulta necesario para la aplicación de la Directiva matriz-filial, ni se establece reducción progresiva alguna de dicho porcentaje, a diferencia de los que ocurre en esta última Directiva.

⁵⁵² Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, COM (2003) 841 final de 30 de diciembre de 2003. La misma está pendiente de su aprobación definitiva por el Consejo, que ya manifestó que el texto de la Directiva resultaba aceptable para la gran mayoría de las delegaciones en el Consejo ECOFIN celebrado en Luxemburgo el 7 de junio de 2005 (Comunicado de Prensa de la sesión nº 2666 del Consejo).

⁵⁵³ Como hemos apuntado, la Directiva exige para su aplicación la sujeción a alguno de los impuestos contemplados en la misma, pero con esta medida se pretendería evitar que las sociedades que se hallan sujetas al mismo con carácter general, puedan disfrutar de las ventajas establecidas en la misma cuando, en virtud de un régimen especial que afecte a la tributación de intereses y cánones, estas mismas sociedades puedan disfrutar de otras ventajas fiscales que suponen que esas rentas no quedan sometidas a un gravamen efectivo en su Estado de residencia.

eliminar un obstáculo fiscal, la doble imposición, sin generar otro, la falta total de imposición.

I.4.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva 2003/49/CE.

Los pagos de intereses y cánones que se realizan entre empresas asociadas situadas en diversos Estados miembros pueden producir una doble imposición como consecuencia del sometimiento a gravamen de los mismos en ambos Estados, que puede ser económica, cuando la transacción se realice entre sociedades asociadas, o jurídica, cuando se efectúe entre una sociedad y su establecimiento permanente.

El mecanismo articulado por la Directiva para eliminar la doble imposición consiste, como ya hemos dicho, en exceptuar de gravamen a los intereses y cánones en el Estado donde se generan los mismos⁵⁵⁴, que, en consecuencia, sólo tributarán en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de esas rentas. La concesión de esta exención queda condicionada a la demostración, en el Estado de origen, del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Directiva⁵⁵⁵, que deberá acreditarse mediante la presentación de un certificado.

En caso de resultar aplicables a los pagos de intereses y cánones alguno de los regímenes transitorios establecidos en el artículo 6 de la Directiva⁵⁵⁶, que permite establecer una tributación en origen que no deberá superar los límites establecidos en la misma, la eliminación de la doble imposición corresponderá al Estado de residencia o ubicación del beneficiario efectivo de tales pagos, que deberá conceder una deducción a este beneficiario por los impuestos satisfechos en los países a los que afectan los regímenes transitorios. Esta deducción no podrá ser superior al menor de dos importes, como son el impuesto efectivamente satisfecho en el Estado de origen o el tributo que resultaría de aplicar a esas rentas la legislación del Estado miembro de residencia o ubicación del beneficiario efectivo⁵⁵⁷.

⁵⁵⁴ Vid. artículo 1.1 de la Directiva.

⁵⁵⁵ Vid. artículos 1 y 3 de la Directiva.

⁵⁵⁶ Tras la modificación introducida por la Directiva 2004/76/CE estos regímenes transitorios afectan a República Checa, Grecia, España, Letonia, Lituania, Polonia, Portugal y Eslovaquia.

⁵⁵⁷ Vid. apartados segundo y tercero del artículo 6.

En definitiva, cuando resulte aplicable un régimen transitorio, la Directiva ha establecido que la obligación de eliminar la doble imposición corresponde al Estado de residencia del perceptor de las rentas a través de la utilización del método de imputación limitada, con lo que no se garantiza que la situación de doble imposición quede absolutamente eliminada.

I.4.2. La Directiva 2003/49/CE y los convenios de doble imposición.

Las relaciones que pueden establecerse entre esta norma comunitaria derivada y los convenios de doble imposición parten de la constatación realizada en el segundo de los considerandos de la Directiva, donde se menciona la insuficiencia, en el ámbito comunitario, de los convenios bilaterales o multilaterales⁵⁵⁸ para eliminar la doble imposición sin implicar unos elevados costes de cumplimiento.

Sin embargo, la constatación de esa insuficiencia no impide que la Directiva reenvíe a la normativa convencional para delimitar determinados aspectos del régimen fiscal común establecido por la misma. Así, en el artículo 3 ii), al proceder a la determinación de las sociedades a las que resulta de aplicación, exige que la misma no se encuentre, en virtud de lo dispuesto en un CDI, domiciliada fuera de la Comunidad.

Esa remisión vuelve a producirse en el artículo 6.1 de la Directiva, relativo a los regímenes transitorios establecidos en la misma, donde establece que los Estados que se benefician de estos regímenes deberán continuar aplicando, en lugar del tipo porcentual máximo establecido en la Directiva, el tipo de interés más bajo establecido en los convenios de doble imposición que hubieran suscrito con el resto de Estados miembros. Esta disposición se justifica, desde una perspectiva comunitaria, en la excepcionalidad que constituye la propia existencia de un régimen transitorio, así como en la complementariedad de los convenios, pues en este tipo de situaciones pudieran alcanzar el objetivo perseguido por la Directiva, favorecer los flujos intracomunitarios de intereses y cánones que se producen entre empresas asociadas, de una forma más eficaz.

⁵⁵⁸ Consideramos que la mención a los convenios multilaterales no es, ni mucho menos, genérica, sino que supone una crítica directa a los problemas aplicativos inherentes al Convenio 90/436/CEE.

No obstante, el precepto de la Directiva que, sin lugar a dudas, manifiesta una mayor trascendencia en el estudio de las relaciones que pueden establecerse entre esta norma derivada y los convenios de doble imposición es el artículo 9, en el que se afirma que *“La presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o contractuales que vayan más allá de las disposiciones de la presente Directiva y estén destinadas a eliminar o reducir la doble imposición sobre intereses y cánones”*. Como puede observarse, el tenor literal de este precepto guarda innegables similitudes con el artículo 7.2 de la Directiva matriz-filial, por lo que nuestras consideraciones al respecto no pueden sino resultar coincidentes con las manifestadas al analizar el mismo.

Así pues, entendemos que este precepto debe ser interpretado en el sentido de que permite acudir a las disposiciones convencionales que pudieran resultar aplicables cuando las mismas pudieran alcanzar la finalidad perseguida por la Directiva de una manera más efectiva, como ocurre en el supuesto contemplado por el artículo 6.1 al que acabamos de hacer referencia, como podría suceder respecto al método de eliminación de la doble imposición que resulta aplicable a esos regímenes transitorios⁵⁵⁹ o como sucede respecto de todas aquellas situaciones en las que el pago de intereses y cánones no se encuentran incluidas en el limitado ámbito de aplicación determinado por la Directiva.

Ahora bien, consideramos que el artículo 9 no puede utilizarse como excepción a la obligatoriedad de aplicar a los intereses y cánones la exención en origen establecida en el artículo 1 de la Directiva, pues la misma se configura en unos términos absolutos que sólo admite las excepciones expresamente señaladas en la propia Directiva respecto a aquellos supuestos en los que resulten aplicables las disposiciones transitorias. Además, mediante el establecimiento de esta exención se consigue eliminar la doble imposición de una manera tan efectiva que deja poco margen de maniobra a los convenios de doble imposición, si no es para propiciar la acumulación de ventajas fiscales.

⁵⁵⁹ Consideramos que resultaría aplicable la regulación convencional que estableciera la utilización del método de imputación integral, en lugar del método de imputación limitada previsto por la Directiva, en virtud de la indicada excepcionalidad que inspira este régimen.

En este sentido, consideramos que el límite a la intervención de los convenios de doble imposición se encuentra en la consecución de la finalidad perseguida por la norma comunitaria, entendiendo que una lectura de la misma a la luz del principio de coherencia fiscal comunitaria, que resultará expresamente reconocido en este instrumento normativo de resultar aprobada la Propuesta de Directiva de 30 de diciembre de 2003⁵⁶⁰, impide que la remisión realizada a los convenios de doble imposición pueda suponer la remisión a los mismos cuando su aplicación pueda conducir al disfrute de dobles ventajas fiscales.

En definitiva, la aplicación de la Directiva 2003/49/CE, al establecer un régimen fiscal común al pago de intereses y cánones entre empresas asociadas, reduce las posibilidades de aplicación en este sector de los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros a aquellas situaciones en que puedan aportar una mayor eficacia en la consecución del objetivo perseguido por la norma comunitaria, con las limitaciones que acabamos de expresar.

I.5. La fiscalidad de los rendimientos del ahorro: la Directiva 2003/48/CE.

Los actos de Derecho comunitario derivado que hemos contemplado hasta el momento, manifiestan la preocupación de las Instituciones comunitarias por eliminar los obstáculos al pleno ejercicio de las libertades comunitarias que derivan de la diversidad de legislaciones nacionales existentes en el ámbito de la imposición directa, una preocupación que, como hemos podido observar, ha quedado circunscrita, casi de manera exclusiva, al sector de la fiscalidad empresarial. Mientras tanto, la actuación en materia de tributación directa de las personas físicas encuentra, como único exponente, la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses⁵⁶¹.

El objetivo final de esta Directiva, afirmado en el considerando octavo y en el artículo 1 de la misma, consiste en “[...] *permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son*

⁵⁶⁰ COM (2003) 841 final.

⁵⁶¹ DOUE n° L 157 de 26 de junio de 2003.

personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro". Así pues, como señala PÉREZ ROYO⁵⁶², mediante esta Directiva no se persigue una auténtica armonización de la fiscalidad de los rendimientos del ahorro desde un punto de vista sustantivo, sino, simplemente, permitir que cada Estado miembro pueda aplicar su propia normativa a los intereses obtenidos por sus residentes en otro Estado miembro, tratando de evitar las situaciones fraudulentas o evasivas que pudieran derivar de tal circunstancia mediante el correspondiente intercambio de información tributaria entre los Estados miembros.

Como también ha indicado el profesor PÉREZ ROYO⁵⁶³, el objetivo final perseguido por la Directiva se conjuga con el objetivo que inspira el régimen transitorio previsto en la misma, consistente en garantizar un mínimo de imposición efectiva sobre los intereses en el país de residencia de su beneficiario efectivo, a través del sistema de retención en origen que deberán aplicar los Estados miembros a los que afectan las disposiciones transitorias. Es la aplicación de este régimen transitorio la que propicia la única mención realizada en la Directiva respecto a la necesidad de eliminar la doble imposición, en tanto dicha necesidad se proyecta, de manera exclusiva, sobre el supuesto de doble imposición que se produce por la retención fiscal a cuenta practicada por un Estado miembro sobre los intereses abonados por un agente pagador establecido en su territorio y el posterior gravamen de los mismos en el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo⁵⁶⁴.

En cuanto al ámbito de aplicación de la Directiva, su esfera de actuación se reduce, desde una perspectiva material, al pago de intereses, tal y como éstos son definidos en su artículo 6, quedando excluida su aplicación a los rendimientos que pudieran obtenerse por la participación en los fondos propios de sociedades

⁵⁶² PÉREZ ROYO, F.: "La Directiva 2003/48/CE, sobre fiscalidad del ahorro y su transposición al ordenamiento español", *QF*, núm. 21, 2004, pág. 8 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

⁵⁶³ PÉREZ ROYO, F.: "La Directiva 2003/48/CE...", op. cit., pág. 9.

⁵⁶⁴ Vid. considerando vigésimo primero y artículo 14 de la Directiva.

capitalistas⁵⁶⁵, así como a los seguros y pensiones privadas⁵⁶⁶. Desde una perspectiva subjetiva, la Directiva comprende únicamente los pagos de intereses realizados por un agente pagador⁵⁶⁷, establecido en el territorio de la Comunidad, en favor de la persona física, residente en un Estado miembro diferente, que resulte ser el beneficiario efectivo⁵⁶⁸ de dichos pagos.

En aras a alcanzar el objetivo perseguido por la Directiva, la misma establece un sistema general de intercambio de información entre los Estados miembros del agente pagador y del beneficiario efectivo⁵⁶⁹, en virtud del cual el primero de los sujetos mencionados deberá facilitar a su propio Estado de residencia una cantidad mínima de información que su Estado de establecimiento trasladará, de manera automática y con una periodicidad mínima anual, al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo.

⁵⁶⁵ En consecuencia, nada aporta esta Directiva respecto a los problemas derivados en el ámbito comunitario por el diverso tratamiento fiscal al que son sometidos los dividendos dependiendo del lugar de generación de los mismos y del Estado de residencia de su perceptor pues, como indica PÉREZ ROYO, los mismos responden a una problemática fiscal distinta, como es la relativa a la configuración de los métodos de eliminación de la doble imposición (vid. PÉREZ ROYO, F.: “La Directiva 2003/48/CE...”, op. cit., pág. 9). Así pues, la exclusión de este tipo de rendimientos del ámbito de aplicación de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro se explica por razones estructurales, no porque el tratamiento fiscal de los dividendos no necesite de una regulación a nivel comunitario, sino porque los problemas que genera son diferentes y la solución que requiere es sustancialmente diversa a la elaborada en la Directiva sobre fiscalidad del ahorro. La actuación desarrollada hasta el momento por las Instituciones comunitarias en materia de fiscalidad de los dividendos no presenta carácter normativo, siendo su último referente la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la “*Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior*”, COM (2003) 810 final de 19 de diciembre de 2003.

⁵⁶⁶ Omisión que ha sido criticada por PASTORIZA VAZQUEZ, J. S.: “La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso hacia la armonización de la tributación de las rentas derivadas del capital en la UE”, *QF*, núm. 11, 2004, pág. 2 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es). La necesidad de abordar los problemas que plantean la diversidad de regímenes fiscales aplicables a las pensiones fue manifestada en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a “*La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo*”, COM (2001) 214 final de 19 de abril de 2001, sin embargo aún no ha sido adoptado ningún instrumento normativo al respecto, pues la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo (DOUE nº L 235 de 23 de abril de 2003), no se refiere a los problemas fiscales que plantea esta modalidad de ahorro.

⁵⁶⁷ La definición de agente pagador se establece en el artículo 4, que en su acepción más genérica se refiere al mismo como cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato.

⁵⁶⁸ La definición de beneficiario efectivo se contempla en el artículo 2, refiriéndose a cualquier persona física que reciba un pago de intereses o en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses.

⁵⁶⁹ Vid. Capítulo II de la Directiva.

Junto a este régimen general, la Directiva contempla, con carácter transitorio⁵⁷⁰, un régimen especial que resultará aplicable a Bélgica, Luxemburgo y Austria, en virtud del cuál se verán eximidos de la obligación de intercambiar información sobre los intereses abonados en su territorio, debiendo aplicar una retención fiscal a cuenta sobre dichos intereses que aumentará progresivamente desde el 15 % inicial hasta el 35 % previsto en la etapa final de este periodo transitorio. De la cantidad efectivamente recaudada, el Estado miembro que practica la retención transferirá el 75 % de la misma al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo, quedándose con el 25 % de tal cantidad, en concepto de compensación por los gastos que la recaudación de la retención haya podido generar⁵⁷¹.

Por último, reseñar que la aplicación de este sistema de retención puede ser obviada cuando el beneficiario efectivo de los intereses prefiera facilitar información sobre los mismos a través de cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 13 de la Directiva.

1.5.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva 2003/48/CE.

A diferencia de lo que ocurría en los instrumentos normativos que hemos analizado hasta el momento, donde la eliminación de la doble imposición aparecía como el objetivo principal o, al menos, como una de las finalidades perseguidas por la norma, podemos afirmar que la Directiva sobre fiscalidad del ahorro no responde a este propósito sino de una forma muy limitada, que se reduce a la eliminación de aquel exceso de gravamen que deriva directamente de la utilización del mecanismo de retención fiscal a cuenta que resultará aplicable durante el periodo transitorio⁵⁷².

⁵⁷⁰ Vid. Capítulo III de la Directiva.

⁵⁷¹ En el mismo sentido, PASTORIZA VAZQUEZ, J. S.: “La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso...”, op. cit., pág. 17; GARCÍA CARACUEL, M.: “El supuesto de retención en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses”, *JT*, núm. 1, 2005, págs. 9 a 11 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

⁵⁷² Además del carácter instrumental que, respecto a la eliminación de la doble imposición, puede presentar el intercambio de información previsto en esta Directiva, al favorecer la correcta determinación de los intereses que deben ser objeto de imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo.

En consecuencia, entendemos que esta Directiva únicamente se preocupa por eliminar el supuesto de doble imposición que ella misma causa por la utilización del mecanismo de retención, sin preocuparse lo más mínimo por aportar soluciones a las situaciones de doble imposición intracomunitarias que pueden producirse cuando el lugar de generación de los intereses y el de residencia del beneficiario efectivo de los mismos correspondan al territorio de Estados miembros diferentes, supuestos que continuarán resolviéndose según lo previsto en la normativa interna y convencional de los Estados miembros.

La propia naturaleza jurídica de la retención fiscal a cuenta prevista por la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, sustancialmente diversa a las retenciones mencionadas en las Directivas 90/435/CEE y 2003/49/CE, determina que nos encontremos, cuando menos, ante un supuesto *sui generis* de doble imposición en el que se ven implicadas dos soberanías tributarias diversas y que debe ser analizado a la luz de la finalidad perseguida por la norma comunitaria mediante la aplicación de este régimen transitorio.

Así, mientras que en las Directivas 90/435/CEE y 2003/49/CE se hace referencia a la retención en origen como mecanismo a través del cual el Estado donde se generan esas rentas ejerce su potestad impositiva sobre las mismas, tratando de satisfacer sus propios intereses recaudatorios sobre esa manifestación de riqueza que se produce en su territorio⁵⁷³, en la Directiva sobre fiscalidad del ahorro la retención no se articula como un mecanismo mediante el que asegurar la tributación de los intereses en el Estado de la fuente, sino como un instrumento mediante el que se pretende garantizar un mínimo de imposición efectiva de esos intereses en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos, a través de la colaboración prestada por el Estado miembro donde se halla establecido el agente pagador de esos intereses.

Por tanto, si la retención sobre los intereses prevista por la Directiva no representa para el Estado donde se encuentra establecido el agente pagador una manifestación del ejercicio de su potestad impositiva sobre las rentas abonadas por el

⁵⁷³ Vid. artículos 5 y 1, respectivamente, de las Directivas citadas.

agente pagador establecido en su territorio⁵⁷⁴, ni la cantidad que le corresponde en esa retención ostenta naturaleza de ingreso tributario, constituyendo más bien una mera compensación por la colaboración prestada en la recaudación, difícilmente podrá producirse un supuesto de doble imposición internacional, pues falta la duplicidad de tributos idénticos o comparables, exigidos por soberanías tributarias diversas, que resulta necesaria para que pueda llegar a constatarse tal situación.

Así pues, podemos afirmar que la aplicación de la retención fiscal a cuenta prevista en el artículo 11 de la Directiva no genera un auténtico supuesto de doble imposición internacional, y que las medidas previstas en el artículo 14 de la misma norma comunitaria, más que a eliminar una situación de este tipo, se destinan a corregir el exceso de gravamen o la doble imposición de carácter interno que se produciría si el Estado de residencia del beneficiario efectivo, tras integrar los intereses de fuente extranjera en la base imponible correspondiente a este sujeto pasivo, no permitiera deducir las cantidades que ya fueron satisfechas, con carácter provisional, a cuenta de la futura obligación tributaria⁵⁷⁵.

Una vez realizadas estas consideraciones sobre la naturaleza de la retención prevista por la Directiva y los obstáculos que la misma puede generar, procede referirse a los mecanismos establecidos en la Directiva para tratar de eliminar ese exceso de gravamen que podría producirse en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los intereses, pudiendo dicho Estado optar entre dos sistemas.

El primero de estos sistemas consistiría en la aplicación el método de imputación limitada, concediendo al beneficiario efectivo de los intereses una deducción en la cuota del impuesto equivalente a la retención practicada, sin que dicha

⁵⁷⁴ Circunstancia que resulta avalada por la posibilidad, reconocida en los artículos 14.3 y 16 de la Directiva, de que los intereses puedan resultar sometidos a cualquier otra clase de retención distinta a la prevista en el artículo 11, entre las que se encontrarían las exigidas por el Estado de la fuente para satisfacer sus propios intereses impositivos.

⁵⁷⁵ En definitiva, como afirma GARCÍA CARACUEL, la retención prevista por la Directiva 2003/48/CE no es más que otro supuesto de pago a cuenta con los que nos podemos encontrar en los impuestos sobre la renta previstos en algunos sistemas tributarios nacionales, aunque con la particularidad de prever la intervención de la Administración de otro Estado miembro en la realización de ese ingreso a cuenta, que percibe un 25 % del importe del ingreso como compensación a su participación en la recaudación. Vid. GARCÍA CARACUEL, M.: “El supuesto de retención...”, op. cit., pág. 10.

deducción pueda superar la parte de la cuota correspondiente a esos intereses que resulta exigible en el Estado de residencia⁵⁷⁶. Si, como establece el apartado tercero del artículo 14, los intereses percibidos por el beneficiario efectivo hubieran sido objeto de otro tipo de retención por la que su Estado de residencia conceda un crédito de impuesto⁵⁷⁷, éste se aplicará previamente a la deducción reconocida por la retención prevista en la Directiva.

El segundo de estos sistemas consistiría en la simple devolución de las cantidades retenidas a cuenta en el Estado miembro donde se encuentra establecido el agente pagador de los intereses, circunstancia que, en opinión de GARCÍA CARACUEL⁵⁷⁸, confirma el carácter provisional que presenta este ingreso, que no se convierte en definitivo sino hasta el momento en que cumple su finalidad de garantizar la tributación efectiva de los intereses en el Estado de residencia del beneficiario efectivo.

I.5.2. La Directiva 2003/48/CE y los convenios de doble imposición.

Si, como hemos afirmado, la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro no manifiesta ningún interés en aportar soluciones a las situaciones de doble imposición internacional⁵⁷⁹ que pudieran producirse en el interior de la Comunidad, al resultar gravados los intereses en el Estado miembro donde éstos se originan y en el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo, resulta evidente que dicha norma comunitaria derivada no podrá generar conflictos de particular relevancia en su relación con las normas internas o convencionales que regulan este fenómeno y que seguirán

⁵⁷⁶ Se trata del mismo método de eliminación de la doble imposición previsto en el régimen transitorio de la Directiva 2003/49/CE, que obliga a aplicar la menor de dos cantidades, que en este caso estarían constituidas por el importe de la retención efectivamente satisfecha en el Estado donde se encuentra establecido el agente pagador o el tributo que resulta de aplicar a los intereses abonados por el agente pagador la legislación del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo.

⁵⁷⁷ Nos referimos a las retenciones que el Estado de origen de los intereses puede establecer, en ejercicio de su soberanía impositiva, para satisfacer sus propios intereses tributarios.

⁵⁷⁸ GARCÍA CARACUEL, M.: “El supuesto de retención...”, op. cit., pág. 10.

⁵⁷⁹ Más allá de resolver los excesos de gravamen que se producen por la utilización del mecanismo de retención a cuenta previsto por la propia Directiva, al que ya nos hemos referido.

aplicándose en ausencia de una regulación comunitaria, eso sí, sin menoscabar las obligaciones impuestas por el Derecho comunitario, tanto originario como derivado⁵⁸⁰.

Respecto a la Directiva 2003/48/CE, PASTORIZA VÁZQUEZ ha identificado un supuesto conflictivo concreto, que se produciría cuando el deudor-agente pagador establecido en un Estado miembro aplicase la retención prevista en la Directiva a un beneficiario efectivo situado en otro Estado miembro, sin que el convenio de doble imposición vigente entre esos Estados miembros previese la aplicación de retención alguna sobre los intereses⁵⁸¹. Como hemos tenido ocasión de afirmar en más de una ocasión a lo largo de este trabajo, el contenido de un convenio de doble imposición suscrito los Estados miembros no puede condicionar el efectivo cumplimiento del Derecho comunitario, originario o derivado, que incumbe a estos sujetos.

En consecuencia, ese convenio, como parte integrante del ordenamiento interno de los Estados miembros que lo suscribieron, se somete a la primacía que corresponde a las obligaciones impuestas por el ordenamiento comunitario. Esta afirmación implica que, en las materias reguladas por la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, las obligaciones impuestas por la misma, como el establecimiento de una retención, prevalecerán sobre las disposiciones convencionales que impidieran la aplicación de tal mecanismo.

En otro orden de cosas, podemos constatar como la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro realiza determinadas menciones a convenios de doble imposición y a otro tipo de convenios fiscales. Así, en el artículo 5 de la Directiva, a efectos de determinar la autoridad competente en un país tercero, se realiza una remisión a los convenios fiscales bilaterales o multilaterales, mientras en el artículo 10.2 la remisión se realiza al *Acuerdo Modelo de la OCDE en materia de intercambio de información*

⁵⁸⁰ En consecuencia, las situaciones de doble imposición que pudieran producirse por el sometimiento a gravamen de unos intereses en dos Estados miembros distintos seguirán rigiéndose por lo establecido en la normativa interna y convencional de estos Estados miembros, que deberán respetar el ejercicio de las libertades comunitarias y no establecer disposiciones que resulten contrarias a las obligaciones impuestas por el Derecho comunitario derivado en una determinada materia.

⁵⁸¹ Vid. PASTORIZA VAZQUEZ, J. S.: “La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso...”, op. cit., pág. 18.

sobre asuntos fiscales, con la finalidad de identificar lo que debe entenderse por “intercambio de información previa petición”.

La mención a los convenios de doble imposición propiamente dichos se contiene en los artículos 14.3 y 16 de la Directiva, que se hallan íntimamente relacionados. Así, en el último de los artículos aludidos se reconoce la posibilidad de que los Estados miembros practiquen, de conformidad con sus legislaciones nacionales o con convenios de doble imposición, otras retenciones distintas a la establecida en las disposiciones transitorias de la Directiva, mientras que el artículo 14.3 dispone que, en caso de establecerse efectivamente tales retenciones, los créditos de impuesto concedidos en relación con estas retenciones por el Estado miembro de residencia, a través de su legislación nacional o sus convenios sobre doble imposición, deberán aplicarse con carácter previo a la deducción que ese mismo Estado deberá aplicar para eliminar el exceso de gravamen que produce la retención establecida por el artículo 11 de la Directiva.

Estos preceptos son coherentes con el desinterés mostrado por la Directiva en la regulación de un auténtico régimen fiscal común de la fiscalidad del ahorro y en la eliminación de la doble imposición internacional que puede producirse por la percepción de intereses que son abonados a su beneficiario efectivo en un Estado miembro distinto al que constituye su residencia. Como bien afirma MALHERBE, la Directiva no regula más que la imposición efectiva sobre los rendimientos del ahorro en forma de intereses en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, por lo que podrían establecerse retenciones distintas a la contemplada en la Directiva fuera de ese ámbito⁵⁸², como serían, añadimos nosotros, las establecidas en el Estado de la fuente para satisfacer sus propios intereses fiscales sobre esta materia imponible.

No podemos concluir este apartado sin dejar constancia de la que, quizás, constituya la mayor peculiaridad de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro respecto a sus relaciones con los convenios internacionales de carácter fiscal, pues tanto su

⁵⁸² También critica el profesor MALHERBE la mención hecha en la redacción del artículo 16 a los convenios de doble imposición, pues éstos sólo regulan la potestad impositiva de los Estados miembros signatarios sin crear una regla de Derecho positivo. Las consideraciones del profesor MALHERBE han sido extraídas del trabajo de PASTORIZA VAZQUEZ, J. S.: “La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso...”, op. cit., pág. 17.

aplicación efectiva como la duración del periodo transitorio dependen de la suscripción, por parte de la Comunidad, de determinados acuerdos internacionales con terceros países.

Así, la aplicación efectiva de la Directiva y el comienzo del periodo transitorio dependían de que en la fecha inicialmente prevista, 1 de enero de 2005, la Comunidad hubiera suscrito acuerdos por los que se establecieran medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE con Suiza, Mónaco, Liechtenstein, Andorra y San Marino⁵⁸³, así como los acuerdos o arreglos correspondientes con los territorios asociados de los Estados miembros enumerados en el artículo 17.2 ii).

Una Decisión del Consejo de 19 de julio de 2004⁵⁸⁴ pospuso la fecha inicialmente prevista para la aplicación de la Directiva hasta 1 de julio de 2005, constatándose, finalmente, en el Consejo ECOFIN celebrado en Luxemburgo el 7 de junio de 2005⁵⁸⁵, que todas las partes⁵⁸⁶ habían notificado que estaban preparados para comenzar a aplicar las medidas sobre fiscalidad del ahorro a partir de 1 de julio de 2005.

En cuanto a la finalización del periodo transitorio, la misma se producirá, conforme a lo previsto en el artículo 10.2 de la Directiva, al final del primer año fiscal completo posterior a que se produzca la última de las siguientes circunstancias:

- la entrada en vigor de un acuerdo entre la Comunidad y los terceros países europeos anteriormente citados, en virtud del cual se establezca un intercambio de información previa petición, tal como se define en el Acuerdo modelo de la OCDE en materia de intercambio de información sobre asuntos fiscales publicado el 18 de abril

⁵⁸³ Acuerdos que fueron definitivamente aprobados por el Consejo con cada uno de los Estados mencionados mediante las Decisiones 2004/911/CE de 2 de junio de 2004 (DOUE nº L 385 de 29 de diciembre de 2004), 2005/347/CE, 2005/353/CE, 2005/356/CE y 2005/357/CE de 22 de diciembre de 2004 (DOUE nº L 110 de 30 de abril de 2005), respectivamente.

⁵⁸⁴ Decisión del Consejo 2004/587/CE de 19 de julio de 2004, relativa a la fecha de aplicación de la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 257 de 4 de agosto de 2004.

⁵⁸⁵ Vid. Comunicado de Prensa de la sesión nº 2666 del Consejo, pág. 18.

⁵⁸⁶ Los 25 Estados miembros, los 5 terceros países europeos y los 10 territorios asociados

de 2002, así como la aplicación simultánea de una retención a cuenta sobre los pagos de intereses.

- la fecha en que el Consejo acuerde por unanimidad que los Estados Unidos de América se comprometen a intercambiar información previa petición.

I.6. El intercambio de información entre los Estados miembros en materia de imposición directa: la Directiva 77/799/CEE.

La necesidad de disponer de elementos de juicio suficientes para proceder a una correcta determinación de la obligación tributaria exigible a un determinado sujeto pasivo, tratando de evitar situaciones de fraude o evasión fiscal, ha propiciado el desarrollo de diversos instrumentos normativos a través de los que se ha pretendido encauzar la asistencia administrativa mutua en materia fiscal entre los Estados soberanos. La interacción, en un determinado supuesto, de normas que presentan una diversa naturaleza jurídica pero que responden a una misma finalidad de hacer efectiva esa asistencia mutua, constituye el punto de partida de una problemática lo suficientemente extensa como para ser abordada a partir de su consideración como un supuesto más de incidencia mutua entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición.

Los argumentos que permiten sostener la afirmación que acabamos de realizar son múltiples y variados, debiendo mencionarse entre los mismos la diversidad de materias que integran la asistencia mutua en materia fiscal, tales como el intercambio de información, la asistencia recaudatoria o la cooperación aduanera, aspectos materiales sobre los que, además, no se proyecta una competencia homogénea por parte de la Unión Europea⁵⁸⁷, circunstancia que, sin lugar a dudas, influye en los instrumentos normativos que pueden ser adoptados por la Comunidad y en las relaciones que puedan establecerse entre éstos y el ordenamiento jurídico internacional.

⁵⁸⁷ Baste con recordar que la cooperación aduanera constituye actualmente, tras la entrada en vigor del Tratado de Amsterdam, una materia “comunitarizada”, ostentando la Comunidad una competencia compartida que le faculta para adoptar determinados instrumentos normativos internacionales con terceros países, ya sea a través de una actuación exclusiva o compartida con los Estados miembros. Sobre este particular véase FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Il profilo della cooperazione doganale dopo la Convenzione d’Amsterdam”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., págs. 911 a 915.

Además, la asistencia mutua en materia fiscal, cuyo análisis ha sido tradicionalmente abordado a partir de su vinculación con los convenios de doble imposición suscritos entre Estados, constituye una materia con una entidad suficiente como para ser analizada de manera independiente respecto al fenómeno de la doble imposición, así como para ser regulada en tratados internacionales específicos⁵⁸⁸.

Atendiendo a las consideraciones que acabamos de realizar, consideramos oportuno circunscribir nuestro estudio a una de las modalidades que integran la asistencia mutua en materia fiscal, como es el intercambio de información, tomando como referencia la normativa comunitaria derivada que regula esta cuestión en materia de imposición directa, la Directiva 77/799/CE, realizando un análisis de la misma pretendidamente limitado a la consideración de su incidencia en materia de doble imposición y a su interacción con los convenios de doble imposición, sin que ello nos impida, con carácter previo, apuntar algunos de los caracteres generales de esta Directiva.

La Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros⁵⁸⁹ tiene por finalidad contribuir a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, permitiendo la correcta determinación de los tributos a los que resulta aplicable⁵⁹⁰ a través del intercambio de información entre los Estados miembros.

⁵⁸⁸ Sirvan como ejemplo los tratados internacionales que pueden suscribirse haciendo uso del Acuerdo modelo de la OCDE en materia de intercambio de información sobre asuntos fiscales, publicado el 18 de abril de 2002, que no constituye sino un intento más de los desarrollados con la finalidad de desvincular el intercambio de información de la temática relativa a la doble imposición. Esta cuestión es abordada con mayor detenimiento por DELLA VOLPE, L.; MARCHETTI, U.; y PEZZUTO, G.: “I modelli comunitari di attuazione della cooperazione amministrativa”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., págs. 830 a 834.

⁵⁸⁹ Denominación que adquiere tras la última modificación de la misma, operada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DOUE nº L 359 de 4 de diciembre de 2004). Anteriormente había sido objeto de modificación por las Directivas 79/1070/CEE del Consejo, de 27 de diciembre de 1979 (DOCE nº L 331 de 27 de diciembre de 1979); 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DOCE nº L 76 de 23 de marzo de 1992); 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 (DOUE nº L 264 de 15 de octubre de 2003) y 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004 (DOUE nº L 127 de 29 de abril de 2004).

⁵⁹⁰ Actualmente se trata de los impuestos sobre la renta exigidos tanto a las personas físicas como a las jurídicas, al impuesto sobre el patrimonio y a los impuestos sobre primas de seguro.

Las autoridades competentes de los Estados miembros estarán obligadas a facilitar la información que pudiera resultar necesaria para alcanzar la finalidad perseguida por la Directiva conforme a tres modalidades distintas⁵⁹¹, y siempre dentro de los límites reconocidos por la propia Directiva. En relación a estas limitaciones a la obligación de intercambiar información, consideramos oportuno destacar la que faculta a un Estado miembro a negar la información solicitada por otro Estado miembro que no puede facilitar información de naturaleza análoga por razones de hecho o de Derecho, pues refleja claramente como, a pesar de que la asistencia tributaria comunitaria presente sus propias características, todavía se encuentra íntimamente vinculada a los principios que presiden esta materia en el ámbito de la fiscalidad internacional⁵⁹².

El establecimiento en la Directiva 77/799/CEE del límite al que nos acabamos de referir no supone sino la introducción del principio de reciprocidad en el intercambio de información que debe desarrollarse entre los Estados miembros, propiciando una utilización de dicho principio que, como certeramente indica FERNÁNDEZ MARÍN, no tiene ningún sentido respecto al Derecho comunitario derivado, pues el incumplimiento de una norma comunitaria por parte de un Estado miembro no puede legitimar el incumplimiento de esa misma norma por parte de otro Estado miembro⁵⁹³.

I.6.1. La eliminación de la doble imposición en la Directiva 77/799/CEE.

Como hemos podido observar, el intercambio de información fiscal entre los Estados miembros no constituye un objetivo en si mismo, sino que presenta un carácter instrumental respecto a la auténtica finalidad perseguida por la Directiva, luchar contra

⁵⁹¹ Se trata del intercambio previa solicitud (artículo 2), del intercambio automático (artículo 3) y del intercambio espontáneo (artículo 4).

⁵⁹² En este sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all’attività nazionale di controllo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., págs. 857 y 858.

⁵⁹³ Vid. FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all’attività nazionale di controllo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op cit., pág. 859. La Directiva 2003/48/CE ha renunciado expresamente a la aplicación de este principio de reciprocidad al mecanismo de intercambio de información previsto por la misma, al señalar en su artículo 10 que los Estados miembros que no están obligados a facilitar información durante el periodo transitorio sí recibirán información del resto de Estados miembros.

el fraude y la evasión fiscal permitiendo la correcta determinación de los tributos a los que resulta aplicable.

Así pues, atendiendo a ese carácter instrumental, podemos afirmar que el intercambio de información previsto por la Directiva 77/799/CE incide favorablemente en la eliminación de los conflictos negativos y positivos de tasación que pudieran producirse en el ámbito comunitario. Esa información puede permitir que los primeros no lleguen a producirse, al poner en conocimiento de un Estado los hechos relevantes que determinan el sometimiento a gravamen de una determinada manifestación de riqueza en dicho Estado, y puede coadyuvar en la eliminación de los segundos, al permitir la correcta aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición⁵⁹⁴.

Además, el reconocimiento realizado en esta Directiva de la obligación que corresponde a las autoridades competentes de los Estados miembros de proceder al intercambio de información, ha tenido otros dos efectos positivos en la eliminación de la doble imposición.

En primer lugar, permite obviar los problemas que derivan de la inexistencia de un completo entramado de convenios de doble imposición entre todos los Estados miembros, permitiendo que el intercambio de información se produzca aún en ausencia de estos instrumentos convencionales, favoreciendo la correcta aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición.

En segundo lugar, el TJCE ha interpretado la existencia de la Directiva 77/799/CEE como un mecanismo que permite a los Estados miembros disponer de la información que consideren necesaria para preservar la efectividad de los controles fiscales, impidiendo que se pueda alegar el desconocimiento de la situación fiscal correspondiente a un determinado sujeto que ha ejercido las libertades comunitarias

⁵⁹⁴ Como afirma SÁNCHEZ JIMÉNEZ, esa información nos puede aportar todos los datos necesarios para eliminar correctamente la doble imposición, tales como la residencia del sujeto o la cuantía del gravamen. Vid. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 145.

para justificar la denegación de la aplicación de una determinada ventaja fiscal, entre ellas las destinadas a eliminar la doble imposición internacional⁵⁹⁵.

I.6.2. La Directiva 77/799/CEE y los convenios de doble imposición.

Tanto la Directiva 77/799/CEE como la práctica totalidad de los convenios de doble imposición establecen medidas destinadas a favorecer el intercambio de información tributaria⁵⁹⁶, por lo que resulta posible que ambas normativas puedan resultar aplicables a un caso concreto, situación que ha sido prevista por el propio artículo 11 de la Directiva, al señalar que las disposiciones de la Directiva “[...] *no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos*”.

Como ya hemos afirmado respecto a otros instrumentos de Derecho comunitario derivado en los que se manifestaba la interacción entre el ordenamiento comunitario y los convenios de doble imposición, el análisis de este tipo de relaciones debe partir de la finalidad perseguida por la norma, en este caso el intercambio de información, permitiendo la aplicación de aquella normativa distinta a la comunitaria que, sin menoscabar las obligaciones impuestas por la misma, permita alcanzar de una manera más efectiva su finalidad.

En definitiva, los mecanismos de intercambio de información previstos en los convenios de doble imposición no resultarán aplicables cuando se opongan a lo establecido en la norma comunitaria derivada, pero nada impide que puedan resultar aplicables cuando, conforme al principio de máxima eficacia, permiten aportar una mayor o mejor información tributaria⁵⁹⁷.

⁵⁹⁵ Sobre este particular nos remitimos a las consideraciones realizadas en el apartado II.4.3.3., al hablar de la efectividad de los controles fiscales como causa de justificación de un tratamiento discriminatorio o restrictivo, así como a la jurisprudencia allí citada.

⁵⁹⁶ En el MCOCDE estas medidas se establecen en el artículo 26.

⁵⁹⁷ En este mismo sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Lo scambio d’informazione tra gli stati membri”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., págs. 870 y 871; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios...*, op. cit., pág. 479.

II. La competencia cuestionada: la eliminación de la doble imposición internacional como ámbito competencial exclusivo de los Estados miembros.

Nuestro acercamiento al problema de la doble imposición internacional desde una perspectiva comunitaria, ha partido siempre de la consideración de esta cuestión como una manifestación específica de la problemática existente en el ámbito de la imposición directa, derivada de la tradicional configuración de este sector de la fiscalidad como un reducto reservado, de manera exclusiva, a la intervención estatal. La ausencia, en el Tratado Constitutivo de la Comunidad, de un precepto específico que reconociera a las Instituciones comunitarias la posibilidad de desarrollar actuaciones positivas en el sector de la fiscalidad directa, unida a la consideración del principio de atribución de competencias como único criterio delimitador de la esfera de actuación de la Comunidad, han avalado esta postura.

Sin embargo, la que acabamos de exponer constituye una visión limitada y reduccionista del reparto competencial operado entre Estados miembros y Comunidad en materia de imposición directa, pues ni la ausencia de previsión expresa sobre esta materia ha impedido que las Instituciones comunitarias desarrollen actuaciones normativas en el sector de la imposición directa, ni la atribución expresa constituye el único cauce de alimentación competencial a disposición de la Comunidad.

Las aseveraciones que acabamos de realizar permiten cuestionar que la competencia estatal en el sector de la imposición directa merezca continuar recibiendo el calificativo de “exclusiva”, razón por la que consideramos oportuno analizar el grado de intervención que pudiera corresponder a la Comunidad respecto a uno de los aspectos concretos en que pudiera manifestarse esa competencia, como es la adopción de medidas destinadas a eliminar la doble imposición internacional, tanto a un nivel intracomunitario como en sus relaciones con terceros países.

II.1. La competencia comunitaria interna en materia de eliminación de la doble imposición.

Ante la inexistencia en el Tratado Constitutivo de una disposición que permitiera, de manera expresa, la adopción de medidas positivas en el ámbito de la imposición directa, las Instituciones comunitarias han desarrollado esta actuación

adoptando como base jurídica el artículo 94 TCE que, sin estar comprendido en el capítulo dedicado a las disposiciones de carácter fiscal⁵⁹⁸, permite la adopción de aquellas medidas de carácter normativo, concretamente Directivas, que tengan por objeto la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en los sectores que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

La posibilidad de acudir al mencionado precepto como fundamento del desarrollo de una actuación positiva se encuentra sometida a diversas limitaciones, tanto de carácter procedimental como sustantivo. Respecto a las primeras, el propio artículo 94 exige que las medidas tendentes a la aproximación de legislaciones se adopten por unanimidad en el seno del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento y al Comité Económico y Social.

Respecto a las limitaciones de tipo sustantivo, además de exigir que el sector en el que se pretende intervenir incida de manera directa en el funcionamiento del mercado interior, el respeto a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad enunciados en el artículo 5 TCE requieren que la intervención comunitaria sea necesaria para alcanzar unos objetivos que no pueden ser obtenidos, de manera suficiente, por los Estados miembros, y proporcionada a la consecución de esos objetivos.

Así pues, la posibilidad de adoptar medidas positivas, sobre la base del artículo 94 TCE, destinadas a eliminar la doble imposición internacional en la Unión Europea queda condicionada a la constatación de la *necesidad de la intervención comunitaria*, necesidad que, como señala CALDERÓN CARRERO⁵⁹⁹, deberá apreciarse atendiendo a dos factores. En primer lugar, valorando la incidencia de la doble imposición como obstáculo capaz de perjudicar el desarrollo de las libertades comunitarias y al buen funcionamiento del mercado interior. En segundo lugar, evaluando si las medidas adoptadas por los Estados miembros son adecuadas y

⁵⁹⁸ Título VI, capítulo segundo, artículos 90 a 93.

⁵⁹⁹ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 214 y ss. En el mismo sentido, BIZIOLI, G.: “Potestà tributaria statuale, competenza tributaria della Comunità Europea e... competenza tributaria della Corte di Giustizia: il caso Saint-Gobain”, *RDT*, núm. 3, 2000, págs. 199 y 200; ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte...”, op. cit, pág. 55.

suficientes para resolver los problemas que la doble imposición plantea en el ámbito comunitario.

Teniendo en cuenta las consideraciones realizadas a lo largo de nuestro estudio, nos parece ocioso, o cuando menos excesivamente reiterativo, volver a compendiar todos los argumentos utilizados con la intención de manifestar el carácter pernicioso que resulta inherente a la existencia de situaciones de doble imposición en el seno de la Unión Europea, así como la insuficiencia e inadecuación de las medidas adoptadas por los Estados miembros para solventar este tipo de supuestos conforme a las exigencias comunitarias. Baste con recordar que la existencia de supuestos de doble imposición en el ámbito comunitario constituye uno de los principales obstáculos que impiden el pleno desarrollo de las libertades comunitarias y que las medidas estatales, tanto internas como convencionales, tendentes a su eliminación, resultan inadecuadas para aportar soluciones plenamente satisfactorias desde una perspectiva comunitaria⁶⁰⁰.

La necesidad de la intervención comunitaria en orden a eliminar los supuestos de doble imposición que se producen en el interior de la Comunidad ha sido igualmente afirmada en los documentos de trabajo elaborados por las propias Instituciones comunitarias⁶⁰¹, reflejándose también, expresa o implícitamente, en los considerandos que acompañan a las Directivas elaboradas en materia de imposición directa⁶⁰². En este sentido, no podemos obviar que, como hemos tenido ocasión de exponer a lo largo de este tercer capítulo, la práctica totalidad de las actuaciones positivas desarrolladas en el sector de la fiscalidad directa inciden, en mayor o menor medida, sobre el fenómeno de la doble imposición, estando incluso destinadas de

⁶⁰⁰ En este sentido, no debemos olvidar el concepto amplio de doble imposición manejado en el ámbito comunitario, que abarca tanto a la doble imposición económica como a la jurídica, ni tampoco que el limitado ámbito de aplicación reconocido a las medidas destinadas a eliminar la doble imposición puede generar supuestos de vulneración del Derecho comunitario.

⁶⁰¹ Véanse, entre otros, la Comunicación de la Comisión COM (2001) 582 y el Documento de trabajo de la Comisión DOC (05) 2306.

⁶⁰² Quizás la referencia más clara sea la realizada en los considerando segundo y décimo de la Directiva 2003/49/CE, donde se afirma que ni las legislaciones fiscales nacionales ni los convenios de doble imposición no garantizan la supresión de la doble imposición que afecta a los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas, por lo que se hace necesaria una actuación comunitaria basada en el principio de subsidiariedad.

manera primordial a la eliminación de este fenómeno en el contexto comunitario, aún cuando limiten su aplicación a un reducido ámbito material y subjetivo.

Es esta última circunstancia la que, sin lugar a dudas, refleja de una manera más evidente que la Comunidad resulta competente para eliminar los supuestos de doble imposición internacional que se producen en el seno de la Unión Europea, tan es así que ya ha hecho uso de esa competencia al adoptar actos normativos secundarios en los que se manifiesta dicha finalidad, aunque sea con un limitado alcance material y subjetivo.

Así pues, entendemos que los Estados miembros no gozan ya de una competencia exclusiva en orden a la eliminación de la doble imposición internacional, pues comparten tal competencia con las Instituciones comunitarias, al ostentar la Comunidad una *competencia compartida* en orden a la eliminación de los supuestos de doble imposición que se produzcan en el interior de la misma⁶⁰³.

II.2. La competencia comunitaria externa en materia de eliminación de la doble imposición.

II.2.1. La doctrina del paralelismo de competencias: consideraciones generales.

Afirmada la existencia de una competencia interna compartida, que permite el desarrollo de actuaciones positivas por parte de las Instituciones comunitarias en orden a la supresión de la doble imposición intracomunitaria, resta por determinar si esta competencia puede también proyectarse hacia el exterior, a pesar de no existir disposición alguna entre las normas comunitarias originarias que reconozca tal posibilidad de manera expresa, pues, como acabamos de comprobar, el principio de

⁶⁰³ En el mismo sentido MALHERBE, J. y BERLIN, D.: “Conventions fiscales...”, op. cit., núm. 2, pág. 255; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., págs. 219 a 226; BIZIOLI, G.: “Potestà tributaria statuale...”, op. cit., pág. 200; ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte...”, op. cit., págs. 55 y 58. Más lejos llega PISTONE, que considera que la primacía del Derecho comunitario y la adopción de actos normativos derivados sobre la base del artículo 94 TCE, implica la adquisición de una competencia interna exclusiva por parte de la Comunidad en aquellos ámbitos materiales de la fiscalidad directa que han sido objeto de esta actuación positiva. Vid. PISTONE, P.: “La compatibilità con le libertà...”, op. cit., pág. 119.

atribución de competencias no constituye el único cauce de alimentación competencial de la Comunidad.

Habiendo sostenido la tesis favorable a la existencia de una competencia interna en materia de eliminación de la doble imposición, no podemos abordar la cuestión que nos ocupa sino a partir de la jurisprudencia del TJCE que admite el paralelismo entre competencias internas y externas en base al principio *in foro interno, in foro externo*, al que ya nos referimos en otro lugar⁶⁰⁴.

El máximo exponente de esta doctrina lo constituye la sentencia dictada en el asunto AETR, donde se afirmó que la competencia comunitaria en una determinada materia no sólo se atribuye de manera explícita por el TCE, pudiendo también deducirse de otras disposiciones del Tratado y de los actos adoptados, en el marco de estas disposiciones, por las Instituciones de la Comunidad⁶⁰⁵, aseverando, a continuación, que “[...] cada vez que la Comunidad, con el fin de aplicar una política común prevista por el Tratado, adopta disposiciones que establecen normas comunes, en la forma que sea, los Estados miembros ya no tienen la facultad, bien actúen individual o incluso colectivamente, de contraer con Estados terceros obligaciones que afecten a dichas normas”⁶⁰⁶.

Atendiendo al tenor literal del párrafo que acabamos de transcribir, podría entenderse que la doctrina sentada en el asunto AETR únicamente resultaría aplicable cuando nos encontremos ante la necesidad de desarrollar una política común prevista por el TCE que, al haber sido objeto de desarrollo positivo por parte de las Instituciones comunitarias, determina la adquisición por parte de dichas Instituciones de una competencia de carácter exclusivo. Sin embargo, las matizaciones introducidas en la doctrina del paralelismo entre competencias internas y externas a través del Dictamen 2/91, permiten aclarar el verdadero alcance de esta construcción jurisprudencial.

⁶⁰⁴ Vid. apartado 4.1.1.2. del primer capítulo de este trabajo.

⁶⁰⁵ Admisión de la doctrina de los “poderes implícitos” que se realiza en el apartado 16 de la citada sentencia.

⁶⁰⁶ Vid. apartado 17 de la sentencia dictada en el asunto AETR. Sobre esta idea se vuelve a incidir en los apartados 18 a 22 de la misma.

Así, respecto a la limitación material expresada en el asunto AETR, el Dictamen 2/91 ha admitido que esta doctrina no puede limitarse a aquellos supuestos en los que la Comunidad adopta normas comunitarias en el marco de una política común, pues también puede peligrar la misión de la Comunidad y los fines del TCE si los Estados miembros pudieran contraer obligaciones internacionales que contuvieran normas capaces de afectar a las actuaciones desarrolladas en ámbitos que no corresponden a las políticas comunes⁶⁰⁷.

En cuanto al carácter exclusivo que reviste la competencia adquirida por la Comunidad en virtud de la doctrina del paralelismo entre competencias internas y externas, el Dictamen 2/91 ha expresado que ese carácter exclusivo o concurrente puede depender de la amplitud de las medidas adoptadas por las Instituciones comunitarias en una determinada materia, pudiendo adoptarse acuerdos internacionales con terceros Estados en ámbitos materiales en los que la competencia entre Comunidad y Estados miembros sea compartida⁶⁰⁸.

Así pues, a la luz de las consideraciones realizadas, entendemos que la doctrina del paralelismo de competencias permite afirmar la existencia de una competencia comunitaria externa cuando las Instituciones comunitarias hayan desarrollado actuaciones positivas en un determinado ámbito material, coincidente o no con alguna de las políticas comunes contempladas en el TCE, sin que ello derive, necesariamente, en la adquisición por parte de la Comunidad de una competencia exclusiva sobre dicha materia, pues el grado de competencia adquirido dependerá de la amplitud de las medidas adoptadas respecto a esa materia en el interior de la Comunidad.

II.2.2. La aplicación de la doctrina del paralelismo de competencias al fenómeno de la doble imposición.

La consideración de la doble imposición como uno de los principales obstáculos de carácter fiscal que impiden el pleno ejercicio de las libertades

⁶⁰⁷ Vid. apartados 10 y 11 del Dictamen 2/91.

⁶⁰⁸ Vid. apartados 9 y 12 del Dictamen 2/91.

comunitarias, así como la insuficiencia de la actuación estatal para proceder a una adecuada eliminación de este fenómeno a nivel comunitario, han fundamentado el desarrollo de determinadas actuaciones positivas tendentes a su supresión por parte de las Instituciones comunitarias, propiciando que la materia relativa a la eliminación de la doble imposición se configure, actualmente, como un ámbito competencial compartido entre Comunidad y Estados miembros.

La posibilidad de que la normativa derivada adoptada por las Instituciones comunitarias en orden a la eliminación de la doble imposición en el ámbito interno, en virtud de su consideración como competencia interna concurrente, sirva para afirmar la existencia de una competencia externa que, atendiendo a la doctrina del paralelismo de competencias, permitiera a las Instituciones comunitarias entablar negociaciones con terceros Estados tendentes a la eliminación de la doble imposición, depende de que se acepten las matizaciones introducidas en la doctrina emanada en el asunto AETR por el Dictamen 2/91.

En efecto, si no se acepta la ampliación material operada en la doctrina del paralelismo de competencias por el Dictamen 2/91, al admitir que la misma pueda aplicarse respecto de las medidas dictadas en un sector que no constituye una política común, difícilmente se podrá afirmar la existencia de una competencia comunitaria externa en materia de eliminación de la doble imposición, pues este ámbito material, al igual que el conjunto de las medidas relativas a la imposición directa, no constituye una de las políticas comunes expresamente contempladas en el TCE.

En nuestra opinión, nada impide que la lógica inherente a la doctrina del paralelismo de competencias⁶⁰⁹ resulte aplicable respecto a la supresión de la doble imposición, aunque no se trate de una política común, pues la razón de ser de esta doctrina radica en la necesidad de salvaguardar los actos comunitarios efectivamente adoptados, con independencia del cauce de alimentación competencial que permita desarrollar tal actuación.

⁶⁰⁹ Una lógica que se traduce en la necesidad de impedir que los Estados miembros puedan, mediante su acción exterior, perjudicar el desarrollo efectuado por las Instituciones comunitarias, a nivel interno, de cualquiera de sus competencias.

Tampoco podrá afirmarse la existencia de una competencia externa de la Comunidad respecto a la eliminación de la doble imposición internacional si, tomando como fundamento la doctrina del paralelismo de competencias, entendemos que la existencia de esta competencia externa depende de que la Comunidad ostente una competencia interna exclusiva sobre la misma materia⁶¹⁰, pues, como ya hemos afirmado, la competencia interna que corresponde a las Instituciones comunitarias en orden a la eliminación de la doble imposición es concurrente.

A nuestro entender, la exigencia de la existencia de una competencia interna exclusiva como requisito necesario para la aplicación de la doctrina del paralelismo de competencias resulta coherente y adecuada cuando la competencia externa que se pretende afirmar sea también exclusiva, pero nada impide que esta doctrina resulte aplicable respecto a un ámbito material en el que, como sucede con la doble imposición, la competencia interna que ostenta la Comunidad sea concurrente, siempre que la competencia externa así afirmada revista también el mismo carácter. Como se afirma en el propio Dictamen 2/91, el carácter exclusivo o concurrente de la competencia adquirida por aplicación de la doctrina del paralelismo de competencias dependerá de la amplitud de las medidas adoptadas por las Instituciones comunitarias en una determinada materia, pero ello no debe significar la imposibilidad de aplicar esta doctrina cuando no nos encontremos ante una competencia interna exclusiva, sino únicamente el carácter más limitado de la competencia externa que resulta afirmada.

Así pues, consideramos que la doctrina del paralelismo de competencias resulta aplicable respecto a la materia relativa a la supresión de la doble imposición, determinando la existencia de una *competencia externa concurrente* de la Comunidad en orden a la eliminación de la doble imposición, competencia que debe entenderse

⁶¹⁰ Opinión de la que participa CALDERÓN CARRERO que, en consecuencia, entiende que no resulta aplicable la doctrina del paralelismo de competencias a la doble imposición, siendo los Estados miembros los únicos competentes para suscribir convenios de doble imposición. Vid. CALDERÓN CARRERO J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 222 y ss.

limitada a aquellos aspectos relativos a la doble imposición sobre los que ha adoptado actos normativos internos, con el mismo alcance y límites reconocidos en tales actos⁶¹¹.

No obstante, la incidencia práctica derivada de la afirmación de la existencia de una competencia externa concurrente de la Comunidad en materia de eliminación de la doble imposición resulta muy limitada, pues, como hemos podido constatar al analizar las actuaciones comunitarias desarrolladas en materia de imposición directa, las medidas tendentes a la eliminación de la doble imposición contempladas en dichos instrumentos revisten un ámbito de aplicación subjetivo y material muy limitado. También los acuerdos internacionales suscritos hasta el momento entre la Comunidad y terceros países sobre aspectos relativos a la imposición directa, demuestran la escasa atención que se ha prestado al desarrollo de competencias externas por parte de las Instituciones comunitarias en materia de doble imposición.

Así, en el Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra⁶¹², la mención a los convenios de doble imposición suscritos entre Suiza y los Estados miembros se realiza con la exclusiva intención de salvaguardar su contenido, al establecer que los mismos no se verán afectados por las disposiciones contenidas en este Acuerdo⁶¹³, y el problema de la doble imposición, considerado desde una perspectiva material, sólo resulta abordado en una declaración conjunta sobre las pensiones que perciben los pensionistas de las Instituciones comunitarias residentes en Suiza, en la que la Comisión y Suiza se comprometen a buscar una solución adecuada a los problemas de doble imposición que pueden surgir en estas situaciones.

Tampoco los acuerdos internacionales suscritos con Suiza, Mónaco, Liechtenstein, Andorra y San Marino para el establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE inciden de manera sustancial en la eliminación de la doble imposición pues, como ya afirmamos al analizar esta Directiva, el régimen

⁶¹¹ En el mismo sentido, MALHERBE, J. y BERLIN, D.: “Conventions fiscales...”, op. cit., núm. 2, pág. 256; ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte...”, op. cit, págs. 60; PISTONE, P.: “Towards European...”, op. cit., págs. 8 y 9.

⁶¹² DOUE n° L 114 de 30 de abril de 2002.

⁶¹³ Vid. artículo 21 del Acuerdo sobre libre circulación de personas.

general de intercambio de información únicamente revestirá un carácter instrumental en orden a la eliminación de la doble imposición internacional, mientras que el mecanismo previsto para eliminar este fenómeno cuando resulte aplicable el sistema transitorio de retención a cuenta, únicamente resuelve el problema de doble imposición causado por la propia utilización de ese sistema de retención, sin aportar solución alguna respecto a las situaciones de doble imposición que pueden derivar del pago de intereses generados en un país diverso al que constituye la residencia de su perceptor.

No obstante, pese a su escasa trascendencia en materia de eliminación de la doble imposición, la verdadera importancia de estos acuerdos internacionales reside en haber confirmado la competencia externa concurrente que corresponde a la Comunidad en el ámbito de la imposición directa, una competencia que, como señala PISTONE⁶¹⁴, ha sido expresamente reconocida en el memorando explicativo que acompañaba a la propuesta de Decisión del Consejo sobre los acuerdos para el establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE. Así, al mencionar que *la Comunidad no tiene competencia exclusiva* para concluir tales acuerdos sobre el tratamiento fiscal de dividendos, intereses y cánones, se reconoce implícitamente que la misma goza de una competencia externa concurrente, y la principal prueba que atestigua la existencia de la misma es la propia suscripción de los referidos acuerdos internacionales en aspectos relativos a la imposición directa.

II.3. El ejercicio de la competencia comunitaria en materia de doble imposición: un problema político.

En virtud de las consideraciones que acabamos de realizar, entendemos que la Comunidad ostenta una competencia suficiente, aunque no exclusiva, para emanar normas destinadas a la supresión de la doble imposición internacional, tanto en el ámbito intracomunitario como, dependiendo del contenido y alcance de estas medidas de carácter interno, a través de una acción exterior con terceros Estados.

Sin embargo, a pesar de poseer una competencia que permitiría a las Instituciones comunitarias actuar sobre el que se considera como uno de los obstáculos

⁶¹⁴ PISTONE, P.: “La compatibilità con le libertà...”, op. cit., págs. 120 a 122; PISTONE, P.: “Towards European...”, op. cit., pág. 7.

fiscales más perjudiciales para el pleno desarrollo de las libertades comunitarias, su actuación en esta materia presenta un alcance muy limitado, que no se corresponde con la percepción que esas mismas Instituciones tienen de la doble imposición como un fenómeno potencialmente lesivo respecto de los intereses comunitarios.

Así pues, si las Instituciones comunitarias exhiben, desde un punto de vista jurídico, potestad suficiente para actuar sobre una determinada materia cuya regulación actual por los Estados miembros resulta inadecuada e insuficiente, ¿cuál es la causa por la que no desarrolla tal actuación?. La respuesta a esta cuestión es de sobra conocida por todos los operadores jurídicos comunitarios: es la falta de impulso político la que impide que esa competencia que resulta afirmada desde un punto de vista teórico encuentre una adecuada aplicación práctica.

Como señala LÓPEZ ESPADAFOR, aunque se intente presentar la noción de soberanía estatal como una idea que se debilita ante la atribución del ejercicio de competencias originariamente estatales a las Instituciones comunitarias, la rigidez de ese concepto de soberanía permanece en el ámbito fiscal y se manifiesta a través de la aceptación de la regla de la unanimidad como criterio de decisión en materia tributaria dentro de la Unión Europea⁶¹⁵.

Ante la inexistencia, en el Derecho comunitario originario, de una disposición que previera de manera expresa la actuación en materia de imposición directa, las Instituciones comunitarias se han servido de los preceptos del Tratado Constitutivo que posibilitaban el desarrollo de esta materia, y en todos ellos la adopción de instrumentos normativos queda condicionada a su aprobación en el Consejo conforme a la regla de la unanimidad. Así, las normas originarias que permitirían la adopción de medidas destinadas a eliminar la doble imposición, tanto a nivel intracomunitario⁶¹⁶ como extracomunitario⁶¹⁷, requieren su aprobación por todos

⁶¹⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La regla de la unanimidad en la producción normativa comunitaria de carácter tributario”, *NF*, núm. 6, 2005, págs. 50 y 79.

⁶¹⁶ Artículo 94 TCE.

⁶¹⁷ Artículos 300.2 y 308 TCE. El último de los artículos mencionados está también relacionado con la cuestión de las competencias implícitas, pues permitiría el desarrollo de una acción externa de la Comunidad, incluso en ausencia de la adopción de medidas internas, cuando la misma resulta necesaria para lograr uno de los objetivos de la Comunidad, tal y como fue admitido por el TJCE en su Dictamen

los Ministros de Economía y Hacienda que forman parte del Gobierno de cada uno de los Estados miembros.

En consecuencia, la puesta en práctica de las competencias adquiridas por la Comunidad en materia de doble imposición queda condicionada a la voluntad política de los Gobiernos de los Estados miembros, razón que explica la insuficiencia de la actuación positiva desarrollada hasta el momento y que, a diferencia de lo que ocurre con la armonización negativa desarrollada por el Tribunal de Luxemburgo, los Estados miembros no conciben esta armonización positiva como un auténtico peligro a su soberanía fiscal, pues la adopción de estas medidas depende, en última instancia, de sus propios Gobiernos.

III. La competencia demandada: propuestas para la resolución de los conflictos existentes entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario.

El debate acerca de los instrumentos susceptibles de aportar soluciones a las situaciones conflictivas que pueden presentarse por la interacción entre los convenios de doble imposición y el Derecho comunitario se ha desarrollado de forma paralela a la propia constatación de este problema, constituyendo el objeto de análisis de la doctrina científica y de las propias Instituciones comunitarias desde los orígenes del proceso de integración europea, circunstancia que queda acreditada por el tratamiento que de esta cuestión se realiza en el primero de los documentos comunitarios que abordan los problemas fiscales a los que deberá hacer frente este proceso, como es el *Informe Neumark*.

No obstante, la multitud de propuestas aportadas se corresponde con la escasez, por no decir ausencia total, de soluciones adoptadas, razón por la que este apartado únicamente presenta la intención de realizar una breve referencia a los

1/76. Sin embargo, no hemos hecho mención al mismo como cauce de alimentación competencial que permitiría el desarrollo de una actuación comunitaria externa en materia de doble imposición por considerar que la doctrina del paralelismo de competencias resulta más convincente, doctrina que no se encuentra sometida al carácter subsidiario ni a las limitaciones que la jurisprudencia del TJCE ha especificado respecto a la utilización del artículo 308 TCE en la sentencia dictada en el asunto 45/86 y en los dictámenes 1/94 y 2/94, a los que ya nos referimos en los apartados IV.1.1.2 y IV.1.1.3 correspondientes al primer capítulo de este trabajo.

principales instrumentos de carácter positivo que han sido profusamente analizados a lo largo de este dilatado debate.

Efectivamente, consideramos que únicamente la adopción de medidas de carácter positivo es susceptible de aportar una solución a este tipo de conflictos que resulte plenamente conforme a todos los intereses presentes en este tipo de situaciones, pues las soluciones de corte jurisprudencial, que indefectiblemente deberán seguir adoptándose para resolver los supuestos concretos que se planteen en ausencia de desarrollo normativo, no aportan la necesaria seguridad jurídica, no garantizan un reparto ecuánime de la carga tributaria entre los Estados miembros implicados ni aseguran la coherencia, entendida en términos comunitarios, de la solución adoptada.

Las apreciaciones que acabamos de realizar nos remiten, necesariamente, a efectuar algunas consideraciones respecto a una cuestión a la que ya hicimos mención al referirnos a la discriminación horizontal como un supuesto de vulneración del Derecho comunitario, esto es, a la consideración de la “cláusula de la nación más favorecida” como una de las posibles soluciones a los conflictos planteados entre el Derecho comunitario y los convenios de doble imposición, cuestión que ha suscitado el intenso debate doctrinal del que ya dejamos constancia.

Como se recordará, sin llegar a posicionarnos en este debate doctrinal, nuestra opinión al respecto fue la de considerar que la afirmación del carácter antijurídico de los supuestos de discriminación horizontal puede desvincularse de la aceptación o rechazo de la “cláusula de la nación más favorecida”. En definitiva, afirmamos que el diferente tratamiento fiscal que, en función del régimen aplicativo correspondiente a los convenios de doble imposición presentes en un determinado supuesto, se otorga a sujetos que se encuentran en una situación comparable constituye, cuando menos, una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias, constituyendo una situación de incidencia conflictiva cuya existencia es indiferente a la afirmación de las posibles soluciones que puedan articularse frente a la misma, entre ellas, la “cláusula de la nación más favorecida”.

Así pues, entendemos que la “cláusula de la nación más favorecida” no deja de ser una más de las soluciones que pueden utilizarse en la resolución de los conflictos que constituyen el objeto de nuestro estudio, en virtud de la cual si un Estado concede,

a través de una norma convencional, una determinada ventaja a uno de sus socios en la Unión Europea, debe extender esta ventaja, de manera automática, al resto de Estados miembros de esta comunidad. La adopción de esta solución, que como afirma el Documento de trabajo “*Droit Communautaire et conventions fiscales*”⁶¹⁸ no resulta teóricamente inconcebible, produciría una multilateralización automática de los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros.

Sin embargo, como ya hemos señalado, en nuestra opinión las únicas soluciones capaces de conceder una respuesta adecuada desde una perspectiva comunitaria, susceptible de considerar todos los intereses en juego ante este tipo de situaciones, son las medidas de carácter positivo que se construyan sobre la base de la consideración del *principio de coherencia fiscal comunitaria* al que venimos haciendo referencia. En virtud de este principio, el respeto a las exigencias comunitarias se concibe como la eliminación de los obstáculos que perjudican el pleno ejercicio de las libertades comunitarias, no como la concesión al contribuyente del trato fiscal más ventajoso que pudiera resultar en cada caso de la aplicación de una determinada ventaja fiscal prevista en una disposición convencional.

Desde una perspectiva comunitaria, una solución adecuada sería la que procede a la eliminación del obstáculo fiscal manifestado en esa situación conflictiva, la eliminación de la doble imposición, garantizando a los contribuyentes comunitarios la plena efectividad de las libertades comunitarias, sin generar, al mismo tiempo, a través de su solución un nuevo obstáculo fiscal, como sería la ausencia total de imposición, y la aplicación automática de la “cláusula de la nación más favorecida” no garantiza esta solución consecuente con el *principio de coherencia fiscal comunitaria*, pues esta respuesta coherente sólo puede alcanzarse mediante un actuación positiva.

Ahora bien, ¿implican estas aseveraciones que, mientras no exista una actuación positiva que resuelva estos conflictos, los contribuyentes comunitarios deberán soportar las restricciones que derivan para el ejercicio de las libertades comunitarias?. La respuesta, en nuestra opinión, debe ser negativa. Los conflictos que se produzcan deberán ser resueltos por el Tribunal de Luxemburgo de la forma más

⁶¹⁸ DOC (05) 2306, apartado 51.

acorde a ese *principio de coherencia fiscal comunitaria*, eliminando los obstáculos que se produzcan al ejercicio de las libertades comunitarias.

En este sentido consideramos que, ante un supuesto concreto de incidencia conflictiva planteado ante el TJCE, debiera corresponder a los Estados miembros probar que no se produce una auténtica vulneración del Derecho comunitario, al recibir el contribuyente comunitario un tratamiento fiscal coherente, en el interior de la Comunidad, que redunde en la eliminación del obstáculo fiscal que impide el ejercicio de las libertades comunitarias. Somos conscientes de las dificultades de orden práctico que pueden resultar de la adopción de esta postura, dificultades que únicamente podrán obviarse a través de actuaciones de carácter positivo, y de las deficiencias que pudiera producir en el reparto ecuánime de la carga tributaria entre los Estados miembros, pero entendemos que la abulia manifestada por los Estados miembros respecto a la adopción de instrumentos positivos capaces de resolver los conflictos entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario, no debe perjudicar el ejercicio de las libertades comunitarias por los contribuyentes europeos.

Centrando ahora nuestra atención en las medidas de carácter positivo que se han propugnado con la intención de solventar los conflictos existentes entre Derecho comunitario y convenios de doble imposición, consideramos oportuno referirnos, en primer lugar, a una de las propuestas más recurrentes, como es la elaboración en el espacio europeo de un *convenio multilateral de doble imposición*. Esta posibilidad, tempranamente anunciada en el *Informe Neumark*⁶¹⁹, se ha plasmado reiteradamente en los documentos de las Instituciones comunitarias que hasta el momento actual han abordado el problema de la doble imposición⁶²⁰.

A grandes rasgos, esta propuesta consistiría en la suscripción por los Estados miembros, al amparo del artículo 293 TCE, de un convenio de doble imposición de carácter multilateral que adoptaría como referencia inmediata el MCOCDE,

⁶¹⁹ Véase, entre otros, SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 84; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 237.

⁶²⁰ Por citar sólo los más recientes, esta propuesta se contempla, entre otros documentos, en la Comunicación COM (2001) 582 final, pág. 24; en el Estudio de los Servicios de la Comisión SEC (2001) 1681, apartado 62, pág. 48; y en la Comunicación COM (2003) 726 final, apartado 3.5, pág. 12.

propiciando una coordinación fiscal que permitiría resolver los problemas derivados de la bilateralidad de los instrumentos internacionales utilizados hasta el momento, entre ellos los problemas de discriminación horizontal, sin implicar una cesión de soberanía estatal a favor de las Instituciones comunitarias, en tanto el convenio resultante no dejaría de ostentar la naturaleza inherente a todo acuerdo internacional.

La adopción de este instrumento no dejaría de presentar ciertos inconvenientes que han sido profusamente señalados tanto por la doctrina científica como por las propias Instituciones comunitarias. En primer lugar, se ha destacado que resultaría inadecuado basar este convenio multilateral sobre un modelo de convenio, el de la OCDE, que contiene cláusulas que se han demostrado capaces de perjudicar el ejercicio de las libertades comunitarias⁶²¹.

Además, el carácter puramente internacional que presentaría este convenio multilateral podría provocar los mismos problemas aplicativos que se han manifestado respecto al Convenio de Arbitraje⁶²², en tanto que aspectos como la adhesión, entrada en vigor o modificación de este instrumento dependerían de la voluntad de los Estados miembros⁶²³, resultando también problemática la interpretación de las disposiciones convencionales y la resolución de los conflictos que pudieran plantearse en su aplicación, dificultades que, no obstante, podrían obviarse mediante la atribución de competencia al TJCE para interpretar sus disposiciones y dirimir las eventuales situaciones conflictivas que pudieran producirse⁶²⁴.

⁶²¹ En este sentido, PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 226; ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte...”, op. cit., pág. 87.

⁶²² Dificultades que han sido expresamente consideradas en el Documento de trabajo de la Comisión DOC (05) 2306, apartado 58.

⁶²³ En el mismo sentido, PIRES, M.: “A multilateral tax convention for the European Union?”, *ECTR*, núm. 2003/1, pág. 44.

⁶²⁴ Argumento igualmente sostenido, entre otros, por CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 238; PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 227; ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte...”, op. cit., pág. 87; Documento de trabajo de la Comisión DOC (05) 2306, apartado 40.

Junto a las críticas directamente realizadas al convenio multilateral, también hay quien ha considerado que la adopción del mismo requeriría, para llegar a ser plenamente efectivo, una previa armonización en el ámbito de la fiscalidad directa⁶²⁵.

Todos estos inconvenientes, unidos a los pobres resultados alcanzados por los convenios fiscales de carácter multilateral adoptados hasta el momento⁶²⁶, han propiciado el escepticismo sobre la posibilidad de que se pueda llegar a adoptar un instrumento de este tipo⁶²⁷.

Otra de las medidas positivas a la que se ha prestado mayor atención es la referente a la adopción de un *modelo de convenio europeo para la eliminación de la doble imposición*⁶²⁸, que permitiría establecer un marco de referencia en las negociaciones de los convenios de doble imposición desarrolladas por los Estados miembros, entre sí y con terceros Estados, sin perjudicar el actual sistema bilateral de eliminación de la doble imposición y propiciando una regulación mucho más flexible que podría limitarse a la consideración de aquellos aspectos que resultan estrictamente necesarios para alcanzar las exigencias comunitarias⁶²⁹.

La adopción de un instrumento de esta naturaleza tampoco estaría exenta de dificultades, pues, como se ha indicado en el Documento de trabajo de la Comisión

⁶²⁵ En este sentido, SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 81.

⁶²⁶ Sobre el particular véase PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 224.

⁶²⁷ Vid. PIRES, M.: “A multilateral tax...”, op. cit. pág. 43; MAISTO, G.: “Estratto della comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo ed al Comitato economico e sociale europeo “Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società: risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere””, *RDT*, núm. 6, 2004, pág. 80; Documento de trabajo de la Comisión DOC (05) 2306, apartado 43.

⁶²⁸ Posibilidad a la que se alude en la Comunicación COM (2001) 582 final, pág. 17; en el Estudio de los Servicios de la Comisión SEC (2001) 1681, apartado 62, págs. 48 y 49; en la Comunicación COM (2003) 726 final, apartado 3.5, pág. 12. La doctrina científica también ha mostrado su interés por esta vía de solución de los conflictos entre los convenios de doble imposición y el Derecho comunitario, siendo especialmente relevantes las consideraciones realizadas por PISTONE, que ha llegado a elaborar una propuesta de modelo de convenio europeo contra la doble imposición. Vid. PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., págs. 235 a 323.

⁶²⁹ En este sentido, entiende PISTONE que el modelo de convenio permitiría incidir sobre aspectos tales como el establecimiento de definiciones comunes, la determinación de los beneficiarios de las ventajas previstas en el convenio o el establecimiento los mecanismos de resolución de conflictos, mientras que permitiría a los Estados miembros decidir libremente sobre el nivel de retenciones que resultaría aplicable u otras disposiciones referentes al reparto de los poderes de imposición, siempre que no se perjudicara el ejercicio de las libertades comunitarias. Vid. PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 233.

“*Droit communautaire et conventions fiscales*”⁶³⁰, al mantener una solución de tipo bilateral no se resolverían los problemas planteados en el ámbito comunitario por las situaciones triangulares ni se reduciría la complejidad de la actual red de convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros. Además, el carácter jurídicamente no vinculante de esta medida podría hacer depender su aplicación de la voluntad de los Estados miembros, con el consiguiente riesgo para alcanzar la plena efectividad de sus disposiciones.

Siendo consciente de la importancia que reviste la última de las limitaciones indicadas, reconoce PISTONE que el modelo de convenio se vería privado de su propia función y efectos cuando los convenios bilaterales suscritos por los Estados miembros no contuvieran las cláusulas establecidas en el modelo, razón por la que señala que el modelo de convenio europeo se diferenciaría del MCOCDE en el sentido de que obligaría a los Estados miembros a incluir sus cláusulas en sus convenios de doble imposición, esto es, atribuye al modelo de convenio un carácter vinculante⁶³¹.

En nuestra opinión, sin embargo, al admitir el carácter vinculante de ese modelo de convenio estaríamos desnaturalizando el sentido propio que siempre se ha concedido a este tipo de instrumento, manifestación típica del denominado *soft law*, y nos estaríamos alejando de la finalidad a la que el mismo suele responder. En efecto, si admitimos el carácter vinculante del modelo de convenio, afirmando la obligación que correspondería a los Estados miembros de modificar sus convenios bilaterales para dar entrada a las cláusulas establecidas en el mismo, dejaríamos de encontrarnos ante un instrumento de coordinación que permite dejar intactos los convenios bilaterales actualmente existentes, sino que realmente nos encontraríamos ante una auténtica armonización, con todas las implicaciones que la misma conlleva.

Así pues, si pretendemos garantizar el carácter vinculante de las disposiciones tendentes a la eliminación de los conflictos entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario, en lugar de crear nuevos instrumentos de difícil calificación jurídica, resultaría más conveniente admitir la necesidad de adoptar una

⁶³⁰ DOC (05) 2306, apartado 56.

⁶³¹ Vid. PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 232.

medida de Derecho comunitario derivado, con independencia del mayor o menor alcance que la misma pudiera presentar.

Las apreciaciones que acabamos de realizar no impiden que la adopción de un modelo de convenio europeo de doble imposición, eso sí, entendido conforme a la naturaleza que tradicionalmente han presentado este tipo de instrumentos, constituya en la actualidad una de las medidas positivas que más fácilmente contribuirían a un progresivo acercamiento de los sistemas fiscales de los Estados miembros sobre esta materia, constituyendo un primer paso en el desarrollo de actuaciones que presenten un mayor calado⁶³².

La última de las grandes soluciones propuestas para resolver los conflictos que se plantean entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario consistiría en una auténtica “comunitarización” del contenido de los convenios bilaterales suscritos por los Estados miembros, esto es, en la adopción de normas de Derecho comunitario derivado que regularan el fenómeno de la doble imposición en el ámbito comunitario. En efecto, como señala el Documento de trabajo de la Comisión “*Droit communautaire et conventions fiscales*”⁶³³, la incidencia de los convenios de doble imposición sobre el funcionamiento del mercado común permite la aprobación de medidas de Derecho comunitario derivado que serían adoptadas sobre la base del artículo 94 TCE.

La utilización del meritado precepto permitiría desde la adopción de instrumentos jurídicos vinculantes que contemplaran entre sus objetivos la eliminación la doble imposición en ámbitos sectoriales concretos de la fiscalidad directa necesitados de una regulación común⁶³⁴, hasta la adopción de una Directiva comunitaria que tuviera por finalidad principal la supresión de los supuestos de doble imposición que se producen en el interior de la Comunidad, llegando a desplazar los

⁶³² Entre otros, participan de esta opinión, CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 238; PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 229, y “Towards European...”, op. cit., págs. 6; así como las propias Instituciones comunitarias, tal como se refleja en la Comunicación COM (2001) 582 final, pág., 17, o en el Documento de trabajo de la Comisión DOC (05) 2306, apartados 45, 56 y 59.

⁶³³ DOC (05) 2306, apartado 36.

⁶³⁴ Especialmente urgente resulta la adopción de este tipo de medidas en el ámbito de las pensiones y de los dividendos.

convenios de doble imposición suscritos entre los Estados miembros. En nuestra opinión, ésta sería, sin lugar a dudas, la medida más adecuada y eficaz para la eliminación de los conflictos que se producen entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario⁶³⁵.

No debe perderse de vista, además, que tanto el desarrollo progresivo de medidas de carácter positivo destinadas a eliminar la doble imposición intracomunitaria en determinados ámbitos sectoriales, como la emanación de una Directiva que abordara el tema desde una perspectiva general, tendrían como consecuencia la afirmación de una competencia externa de la Comunidad para regular este fenómeno, a través de la aplicación de la doctrina del paralelismo de competencias, con la consiguiente reducción de las posibilidades de negociación con terceros Estados que corresponden a los Estados miembros.

Por último, deseamos destacar que junto a las propuestas destinadas a resolver los conflictos planteados entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario que acabamos de analizar, se han formulado otras propuestas que han obtenido un menor predicamento, tales como el establecimiento de un sistema de control previo por parte de las Instituciones comunitarias sobre los convenios de doble imposición⁶³⁶, el reforzamiento de la tributación en el Estado de la fuente⁶³⁷ o la elaboración de recomendaciones dirigidas a los Estados miembros⁶³⁸.

Resulta, en consecuencia, evidente que la imaginación a la que alude VANISTENDAEL⁶³⁹ como uno de los presupuestos necesarios para superar la insatisfactoria situación a la que nos ha conducido el sistema tradicional de eliminación de la doble imposición, basado en la suscripción de convenios bilaterales que toman

⁶³⁵ En el mismo sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 238; PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 217 y “Towards European...”, op. cit., pág. 7; ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte...”, op. cit., pág. 89; MAISTO, G.: “Estratto della comunicazione...”, op. cit., pág. 80; Documento de trabajo de la Comisión DOC (05) 2306, apartado 38.

⁶³⁶ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, op. cit., pág. 236.

⁶³⁷ PISTONE, P.: *The Impact of Community Law...*, op. cit., pág. 219 y ss.

⁶³⁸ Documento de trabajo de la Comisión DOC (05) 2306, apartado 48.

⁶³⁹ Vid. VANISTENDAEL, F.: “Impact of European tax law on tax treaties with third countries”, *ECTR*, núm. 1999/3, pág. 170.

como referencia el MCOCDE, se concreta en la existencia de múltiples propuestas de solución susceptibles de ser tomadas en consideración.

No podemos, sin embargo, decir lo mismo del segundo de los postulados a los que se refería el mencionado autor, pues la falta de impulso político que ha postergado la adopción de unas medidas positivas cuya necesidad ya había sido afirmada en el año 1962⁶⁴⁰, nos induce a albergar un justificado pesimismo respecto a la posibilidad de que puedan llegar a adoptarse soluciones en un futuro próximo.

⁶⁴⁰ Fecha en la que se elabora el *Informe Neumark*.

CONCLUSIONES.

- PRIMERA: En la sociedad internacional actual se plantea una tensión irreducible entre la igualdad soberana de los Estados y la necesidad de establecer relaciones de cooperación entre los mismos. Esa tensión se plasma en la conflictividad que puede producirse entre las estructuras relacional e institucional, pues la primera de ellas, basada en la noción tradicional de soberanía, tenderá a la conservación del modelo clásico de relaciones interestatales, mientras la segunda pretende el fortalecimiento de una cooperación destinada a la consecución de unos objetivos determinados mediante un entramado institucional propio.

- SEGUNDA: Desde una perspectiva comunitaria, la solución que deba adoptarse frente a los supuestos de incidencia conflictiva que pudieran manifestarse entre un acuerdo internacional y una norma comunitaria, dependerá de la integración de dicho acuerdo en el ordenamiento jurídico comunitario o en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros. Así, mientras que los tratados internacionales que forman parte del ordenamiento comunitario únicamente se encontrarán sometidos al Derecho originario, los suscritos por los Estados miembros se hallarán sometidos al conjunto del Derecho comunitario, tanto originario como derivado, que deberán respetar incluso en el ejercicio de sus propias competencias, con la única y provisional excepción constituida por los acuerdos suscritos con terceros Estados que fueran anteriores al TCE o a la adhesión a la Comunidad del Estado miembro signatario de dicho acuerdo, y sólo en la medida en que resulte necesario para no perjudicar los derechos que en virtud del mismo corresponden a ese tercer Estado.

- TERCERA: La labor desarrollada por el TJCE a través de la denominada “armonización negativa” de la imposición directa ha permitido poner de manifiesto la incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de la configuración actual de muchas de las medidas adoptadas por los Estados miembros para eliminar la doble imposición. En este sentido, la evolución jurisprudencial operada en la manera de constatar la existencia de una situación contraria al Derecho comunitario, desde la exclusiva afirmación de su presencia como consecuencia de la vulneración del

principio de no discriminación por razón de nacionalidad, basada en la existencia de una situación de comparabilidad, hasta la prohibición de cualquier restricción capaz de obstaculizar el ejercicio de las libertades fundamentales, ha incidido sobre esta actuación del TJCE.

Así, en primer lugar, ha permitido configurar criterios distintos de la nacionalidad, como pueden ser la residencia o el lugar de procedencia de unas rentas, como aspectos capaces de generar situaciones contrarias al Derecho comunitario cuando, en función de los mismos, se otorgue un diferente tratamiento fiscal a sujetos que se encuentran en una situación comparable. Por lo que respecta al criterio de la residencia, consideramos que la situación de comparabilidad puede establecerse entre un sujeto residente y un sujeto no residente, entre sujetos residentes, así como entre sujetos no residentes.

Además, en segundo lugar, ha favorecido la consideración de las libertades comunitarias como un contenido sustantivo que permite analizar la adecuación de los convenios de doble imposición al ordenamiento comunitario desde una perspectiva no instrumental, sino material, que no requiere necesariamente de la presencia de una situación de comparabilidad para afirmar la existencia de una vulneración del Derecho comunitario.

- CUARTA: El análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de fiscalidad directa sustenta la consideración de las relaciones que se establecen entre Derecho comunitario y convenios de doble imposición como relaciones de incidencia mutua y complementariedad, sin olvidar que, entre esas relaciones de incidencia mutua, pueden existir supuestos de incidencia conflictiva que deberán resolverse respetando la primacía que resulta inherente a las normas comunitarias. Concretamente, consideramos que son tres los aspectos de los convenios de doble imposición que, esencialmente, dan lugar a la existencia de situaciones de incidencia conflictiva.

En primer lugar, la situación conflictiva puede derivar del diferente ámbito de aplicación que corresponde al Derecho comunitario y a los convenios de doble imposición, dando lugar a una situación de incidencia conflictiva que únicamente puede producirse cuando la norma controvertida presenta naturaleza internacional, en

virtud de la eficacia relativa que presentan este tipo de normas, generando supuestos de discriminación horizontal.

En segundo lugar, la situación conflictiva puede derivar de la utilización de los criterios admitidos en el Derecho internacional tributario para efectuar el reparto de la competencia fiscal entre las diversas soberanías que presentan conexión con una determinada manifestación de riqueza, en tanto los mismos sean utilizados para establecer un tratamiento fiscal contrario al Derecho comunitario que afecte a sujetos que se encuentran bajo la protección de este ordenamiento, situación que puede producirse con independencia de la naturaleza interna o internacional de la norma controvertida.

En tercer lugar, la situación de incidencia conflictiva puede derivar de la configuración de los métodos destinados a eliminar la doble imposición admitidos en la práctica fiscal internacional, con independencia de la naturaleza interna o internacional de la norma controvertida.

- QUINTA: Por discriminación horizontal deben entenderse aquellos supuestos de incidencia conflictiva en los que, existiendo una situación de comparabilidad entre sujetos amparados por el Derecho comunitario, los mismos reciben un diverso tratamiento fiscal como consecuencia de la estructura aplicativa correspondiente a los convenios de doble imposición suscritos entre más de dos soberanías tributarias que presentan un determinado nexo con aquellos sujetos, no resultando imprescindible que la situación de comparabilidad se plantee entre dos sujetos no residentes, ni que todas las soberanías tributarias relevantes en el caso concreto pertenezcan a Estados miembros de la Unión Europea.

En este tipo de situaciones, consideramos que el aspecto verdaderamente relevante reside en la determinación de que efectivamente se ha producido una vulneración del Derecho comunitario, al otorgar un diferente tratamiento fiscal a sujetos que se encuentran en una situación comparable, perjudicando el pleno ejercicio de las libertades comunitarias.

A partir de dicha constatación, los supuestos concretos planteados ante el TJCE deberán resolverse de la forma más acorde a las exigencias comunitarias, como consecuencia lógica del principio de primacía comunitaria, incluyendo, en su caso, la

extensión de las ventajas previstas en un convenio de doble imposición que inicialmente no resultaba aplicable al sujeto perjudicado, pero admitiendo siempre que la constatación de la situación contraria al Derecho comunitario es previa e independiente a las soluciones que deban adoptarse en ausencia de medidas de alcance general, y especialmente, a la aceptación de la existencia en el ámbito comunitario de una cláusula de la nación más favorecida que otorgue de manera automática e incondicional el tratamiento fiscal más beneficioso previsto en un convenio de doble imposición a todos los ciudadanos comunitarios.

- SEXTA: La consideración de la residencia como criterio de sujeción plantea problemas de adecuación a las exigencias comunitarias que se originan, principalmente, por la desigualdad existente entre la concepción estatal de ese criterio, como aspecto del que se hace depender el tratamiento fiscal que resulta aplicable a un sujeto pasivo, incluyendo las medidas destinadas a eliminar la doble imposición, y el carácter supranacional de los derechos reconocidos por el ordenamiento comunitario, donde la agrupación de sujetos se realiza desde una perspectiva diversa destinada a no perjudicar a quienes ejercen las libertades comunitarias, admitiendo, en determinadas ocasiones, la comparabilidad entre residentes y no residentes, como sucede respecto a los establecimientos permanentes de las sociedades no residentes o respecto a las personas físicas que obtienen la mayor parte de sus rentas en un Estado miembro diverso al que constituye su residencia.

- SÉPTIMA: Tanto el método de imputación como el método de exención pueden plantear problemas prácticos desde una perspectiva comunitaria, e incluso la adopción de un único método de eliminación de la doble imposición a nivel comunitario, sin una previa armonización de la imposición directa, no resolvería los problemas que plantean la diversidad de métodos existentes y la combinación de los mismos con la normativa tributaria de los Estados miembros.

- OCTAVA: La labor interpretativa desarrollada por el TJCE respecto a los convenios y a la normativa interna dedicada al fenómeno de la doble imposición supera el carácter negativo o destructivo que, de manera exclusiva, se le ha venido atribuyendo. Esta jurisprudencia ha permitido la traslación a este ámbito de los

principios estructurales del ordenamiento comunitario y ha favorecido la elaboración de unos principios que pueden presentar una singular importancia en la elaboración de un auténtico Derecho tributario europeo, tales como el principio de capacidad económica y el principio de coherencia fiscal comunitaria, y que también se proyectan sobre los problemas planteados por la doble imposición en el contexto comunitario.

Así, por lo que respecta al principio de capacidad económica, su traslación al ámbito comunitario supone el reconocimiento del *derecho a la personalización del gravamen* que corresponde a todo ciudadano comunitario que haya ejercitado las libertades fundamentales, que se traduce en la necesidad de que, al menos en materia de imposición sobre la renta, la determinación del gravamen se realice tomando en consideración sus circunstancias personales y familiares, sin que el reparto de la potestad impositiva operado entre los Estados miembros ni la configuración de los métodos destinados a eliminar la doble imposición puedan impedir su aplicación.

En cuanto al *principio de coherencia fiscal comunitaria*, la importancia del mismo radica en la constatación simultánea que realiza, atendiendo a la finalidad perseguida por la norma controvertida, de eliminar una situación que se considera contraria a las exigencias comunitarias, como puede ser la doble imposición, garantizando que el sujeto que ejerce las libertades comunitarias no resultará perjudicado por la misma, pero interesándose también porque la eliminación de ese obstáculo al ejercicio de las libertades comunitarias no redunde en la producción de un nuevo obstáculo, como pudiera ser el surgimiento de un conflicto negativo de imposición que derive del disfrute simultáneo de las medidas destinadas a eliminar la doble imposición vigentes en varios Estados miembros.

- NOVENA: La práctica totalidad de las normas de Derecho comunitario derivado adoptadas en el ámbito de la imposición directa contemplan entre sus objetivos, de manera directa o indirecta, la eliminación de la doble imposición, aunque con un alcance parcial y limitado a la materia que es objeto de regulación.

Al establecer medidas destinadas a eliminar la doble imposición, las normas de Derecho derivado desplazan a las disposiciones de los convenios de doble imposición que previamente regulaban este tipo de situaciones, sin perjudicar la aplicación de las mismas respecto de aquellas materias no cubiertas por las normas

comunitarias derivadas, así como en aquellos supuestos en los que la aplicación de estas disposiciones convencionales contribuyera de una forma más eficaz a la consecución del objetivo perseguido por la norma comunitaria derivada, sin generar, al mismo tiempo, nuevos obstáculos que perjudiquen el desarrollo de las libertades comunitarias.

- DÉCIMA: La doble imposición no puede seguir considerándose como un ámbito material reservado a la competencia exclusiva de los Estados miembros de la Unión Europea.

Desde una perspectiva interna, el carácter perjudicial que presentan las situaciones de doble imposición en orden al efectivo desarrollo de las libertades comunitarias y la insuficiencia de los convenios de doble imposición para eliminar este tipo de situaciones de una forma plena y adecuada a las exigencias comunitarias, justifican la necesidad de adoptar medidas positivas en sede comunitaria tendentes a la eliminación de este obstáculo, fundamentando la existencia de una competencia interna concurrente de la Comunidad en la eliminación de la doble imposición.

Desde una perspectiva externa, consideramos que la aplicación de la doctrina del paralelismo de competencias en el ámbito de la doble imposición determinan la existencia de una competencia externa concurrente de la Comunidad en esta materia, si bien esta competencia debe entenderse limitada a los aspectos relativos a la doble imposición sobre los que se hayan adoptado actos normativos internos, con el mismo alcance y límites reconocidos a tales actos.

- UNDÉCIMA: A pesar de que la Comunidad ostenta la competencia necesaria para adoptar medidas positivas tendentes a la eliminación de la doble imposición y a la supresión de los problemas causados por la interacción entre convenios de doble imposición y Derecho comunitario, esta competencia está mediatizada por el procedimiento de adopción de dichas medidas, por lo que su desarrollo efectivo queda condicionado a la voluntad política de los Gobiernos de los Estados miembros.

- DUODÉCIMA: Desde una perspectiva internacional, la eliminación de la doble imposición internacional se basa en razones de conveniencia política, como

medio para favorecer la libre circulación de los factores productivos y fomentar las relaciones económicas entre los Estados. Esta percepción del fenómeno de la doble imposición será sustancialmente distinta en el interior de un ordenamiento jurídico que, como el comunitario, ha reconocido no sólo la conveniencia de favorecer la circulación de los factores productivos, sino también el carácter normativo que corresponde a las libertades de circulación de bienes, servicios, capitales y personas, pues la existencia de fenómenos que, como la doble imposición internacional, perjudiquen o limiten el ejercicio de estas libertades no sólo serán económica o políticamente inconvenientes, sino también jurídicamente reprobables.

En consecuencia, la eliminación de la doble imposición constituye uno de los objetivos del Tratado Constitutivo de la Comunidad, así se puede deducir tanto de una jurisprudencia que ha llegado a reconocer el derecho de todo ciudadano comunitario a la personalización del gravamen sobre la renta, como de las normas de Derecho comunitario derivado adoptadas en materia de imposición directa, que contemplan como uno de sus principales objetivos la eliminación de las situaciones de doble imposición, tanto jurídica como económica, que perjudican el desarrollo efectivo de las libertades comunitarias.

NORMATIVA

NORMATIVA INTERNACIONAL

- Convenio relativo a la competencia judicial y al reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, firmado en Bruselas el 27 de septiembre de 1968.
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados, firmada el 23 de mayo de 1969.
- Declaración de principios de Derecho internacional que rigen las relaciones de amistad y cooperación entre los Estados aneja a la Resolución 2625 (XXV), adoptada el 24 de octubre de 1970 por la Asamblea General de la ONU.
- Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales y de éstas entre sí, firmada el 21 de marzo de 1986.

NORMATIVA ESPAÑOLA

- Constitución española de 27 de diciembre de 1978, BOE de 29 de diciembre de 1978.

DERECHO COMUNITARIO ORIGINARIO

- Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.
- Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986, DOCE nº L 169 de 29 de junio de 1987.
- Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992. DOCE nº C 224 de 31 de agosto de 1992.
- Tratado de Amsterdam por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea, los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y determinados actos conexos, firmado en Ámsterdam el 2 de octubre de 1997. DOUE nº C 340 de 10 de noviembre de 1997.
- Tratado de Niza de 26 de febrero de 2001. DOUE nº C 80 de 10 de marzo de 2001.

- Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, versión consolidada, DOUE nº C 325 de 24 de diciembre de 2002.
- Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004.

DERECHO COMUNITARIO DERIVADO

- Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos. DOCE nº L 336 de 27 de diciembre de 1977.
- Directiva 79/1070/CEE del Consejo, de 27 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. DOCE nº L 331 de 27 de diciembre de 1979.
- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. DOCE nº L 225 de 20 de agosto de 1990.
- Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. DOCE nº L 225 de 20 de agosto de 1990.
- Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. DOCE nº L 76 de 23 de marzo de 1992.
- Reglamento (CE) 44/2001 del Consejo, de 22 de diciembre de 2000. DOCE nº L 174, de 27 de junio de 2001.
- Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo. DOUE nº L 235 de 23 de abril de 2003.
- Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 157 de 26 de junio de 2003.
- Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. DOUE nº L 157 de 26 de junio de 2003.
- Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos. DOUE nº L 264 de 15 de octubre de 2003.

- Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. DOUE nº L 7 de 13 de enero de 2004.
- Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros. DOUE nº L 127 de 29 de abril de 2004.
- Directiva 2004/76/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE en lo que respecta a la posibilidad ofrecida a determinados Estados miembros de disfrutar de un período transitorio para la aplicación de un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. DOUE nº L 157 de 30 de abril de 2004.
- Decisión del Consejo 2004/911/CE de 2 de junio de 2004, sobre la firma y celebración del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y el Memorándum de Acuerdo adjunto. DOUE nº L 385 de 29 de diciembre de 2004.
- Decisión del Consejo 2004/587/CE de 19 de julio de 2004, relativa a la fecha de aplicación de la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 257 de 4 de agosto de 2004.
- Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. DOUE nº L 359 de 4 de diciembre de 2004.
- Decisión del Consejo 2005/347/CE de 22 de diciembre de 2004, relativa a la celebración del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 110 de 30 de abril de 2005.
- Decisión del Consejo 2005/353/CE de 22 de diciembre de 2004, sobre la celebración del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 110 de 30 de abril de 2005.

- Decisión del Consejo 2005/356/CE de 22 de diciembre de 2004, sobre la celebración del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 110 de 30 de abril de 2005.
- Decisión del Consejo 2005/357/CE de 22 de diciembre de 2004, sobre la celebración del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 110 de 30 de abril de 2005.
- Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. DOUE nº L 58 de 4 de marzo de 2005.

CONVENIOS COMPLEMENTARIOS

- Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. DOCE nº L 225 de 20 de agosto de 1990.
- Protocolo por el que se modifica el Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. DOCE nº C 202 de 16 de julio de 1999.

ACUERDOS ENTRE LA COMUNIDAD Y TERCEROS ESTADOS

- Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 359 de 4 de diciembre de 2004.
- Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 379 de 24 de diciembre de 2004.
- Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 381 de 28 de diciembre de 2004.
- Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva

2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 385 de 29 de diciembre de 2004.

- Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE nº L 019 de 21 de enero de 2005.

ACUERDOS MIXTOS

- Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra. DOUE nº L 114 de 30 de abril de 2002.

DOCUMENTOS DE LAS INSTITUCIONES COMUNITARIAS

- *“Libro Blanco de la Comisión Europea sobre la consolidación del mercado interior”*, COM 85 (310) final de 14 de junio de 1985.
- *“Octavo informe anual del Parlamento Europeo sobre control de la aplicación del Derecho comunitario”*, DOCE nº C 338, de 31 de diciembre de 1991.
- Dictamen del Comité Económico y Social sobre *“Fiscalidad directa e indirecta”*, DOCE nº C 082 de 19 de marzo de 1996.
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a *“La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo”*, COM (2001) 214 final de 19 de abril de 2001.
- Estudio de los servicios de la Comisión *“Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”*, SEC (2001) 1681 de 23 de octubre de 2001.
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social *“Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria”*, COM (2001) 582 final de 23 de octubre de 2001.
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social *“Un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto de Sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes”*, COM (2003) 726 final de 24 de noviembre de 2003.
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la *“Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior”*, COM (2003) 810 final de 19 de diciembre de 2003.

- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, COM (2003) 841 final de 30 de diciembre de 2003.
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las *“Actividades del Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito del impuesto sobre sociedades desde octubre de 2002 a diciembre de 2003 y a una propuesta de Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE de 23 de julio de 1990)”*, COM (2004) 297 final de 23 de abril de 2004.
- Comunicado de Prensa de la sesión nº 2666 del Consejo ECOFIN celebrado en Luxemburgo el 7 de junio de 2005.
- Documento de Trabajo de la Comisión Europea *“Droit Communautaire et conventions fiscales”*, DOC (05) 2306, Bruselas, 9 de junio de 2005.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Resoluciones jurisdiccionales

- Sentencia de 27 de febrero de 1962, asunto COMISIÓN vs. ITALIA, 10/61.
- Sentencia de 5 de febrero de 1963, asunto VAN GEND & LOOS, 26/62.
- Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto COSTA vs. ENEL, 6/64.
- Sentencia de 6 de octubre de 1970, asunto GRAD, 9/70.
- Sentencia de 31 de marzo de 1971, asunto AETS, 22/70.
- Sentencia de 12 de diciembre de 1972, asunto INTERNATIONAL FRUIT COMPANY (sentencia GATT), 21 a 24/72.
- Sentencia de 12 de febrero de 1974, asunto SOTGIU, 152/73.
- Sentencia de 30 de abril de 1974, asunto HAEGEMAN, 181/73.
- Sentencia de 11 de julio de 1974, asunto DASSONVILLE, 8/74.
- Sentencia de 12 de diciembre de 1974, asunto WALRAVE vs. UCI, 36/74.
- Dictamen del TJCE de 11 de noviembre de 1975, 1/75.
- Sentencia de 5 de febrero de 1976, asunto BRESCIANI, 87/75.
- Sentencia de 14 de julio de 1976, asunto KRAMER, 3, 4 y 6/77.
- Dictamen de 26 de abril de 1977, 1/76.
- Sentencia de 9 de marzo de 1978, asunto SIMMENTHAL, 106/77.
- Sentencia de 29 de junio de 1978, asunto STATENS CONTROL, 142/77.
- Sentencia de 20 de febrero de 1979, asunto CASSIS DE DIJON, 120/78.
- Sentencia de 14 de octubre de 1980, asunto BURGOA, 812/79.
- Sentencia de 11 de julio de 1985, asunto MUTSCH, 137/84.
- Sentencia de 15 de enero de 1986, asunto HURD, 44/84.
- Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión vs. Francia (asunto AVOIR FISCAL), 270/83.

- Sentencia de 15 de octubre de 1986, asunto COMISIÓN vs. ITALIA, 168/85.
- Sentencia de 26 de marzo de 1987, asunto COMISIÓN vs. CONSEJO, 45/86.
- Sentencia de 30 de septiembre de 1987, asunto DEMIREL, 12/86.
- Sentencia de 22 de junio de 1988, asunto FEDIOL, C-70/87.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1988, asunto DAILY MAIL; 81/87.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1988, asunto PATE DE BOIS, 89, 104, 114, 116, 117 y 125 a 129/85.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1988, asunto MATEUCCI, 235/87.
- Sentencia de 8 de mayo de 1990, asunto BIEHL, 175/88.
- Sentencia de 20 de septiembre de 1990, asunto SEVINCE, C-192/89
- Sentencia de 13 de noviembre de 1990, asunto MARLEASING, C-106/89.
- Sentencia 7 de mayo de 1991, asunto NAKAJIMA, C-69/89.
- Sentencia de 25 de julio de 1991, asunto SÄGER, C-76/90.
- Sentencia de 19 de noviembre de 1991, FRANCOVICH y otros vs. ITALIA, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90.
- Dictamen de 14 de diciembre de 1991, 1/91.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, asunto BACHMANN, C-204/90.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, asunto COMISIÓN vs. BÉLGICA, C-300/90.
- Dictamen de 10 de abril de 1992, 1/92.
- Sentencia de 26 de enero de 1993, asunto WERNER, C-112/91.
- Dictamen de 19 de marzo de 1993, 2/91.
- Sentencia de 31 de marzo de 1993, asunto KRAUS, C-19/92.
- Sentencia de 13 de julio de 1993, asunto COMMERZBANK, C-330/91.
- Sentencia de 12 de abril de 1994, asunto HALLIBURTON, C-1/93.
- Sentencia de 9 de agosto de 1994, asunto FRANCIA vs. COMISIÓN, C-327/91.
- Dictamen de 15 de noviembre de 1994, 1/94.
- Sentencia de 14 de febrero de 1995, asunto SCHUMACKER, C-279/93.
- Sentencia de 11 de agosto de 1995, asunto WIELOCX, C-80/94.

- Sentencia de 30 de noviembre de 1995, asunto GEBHARD, C- 55/94.
- Dictamen de 13 de diciembre de 1995, 3/94.
- Sentencia de 15 de diciembre de 1995, asunto BOSMAN, C-415/93.
- Sentencia de 7 de marzo de 1996, asunto PARLAMENTO vs. CONSEJO, C-360/93.
- Dictamen de 28 de marzo de 1996, 2/94.
- Sentencia de 27 de junio de 1996, asunto ASSCHER, C-107/94.
- Sentencia de 10 de septiembre de 1996, asunto Comisión vs. Alemania, C-61/94.
- Sentencia de 15 de mayo de 1997, asunto FUTURA, C-250/95.
- Sentencia de 28 de abril de 1998, asunto SAFIR, C-118/96.
- Sentencia de 12 de mayo de 1998, asunto GILLY, C-336/96.
- Sentencia de 16 de julio de 1998, asunto IMPERIAL CHEMICAL INDUSTRIES, C-264/96.
- Sentencia de 22 de octubre de 1998, asunto IN.CO.GE.'Srl., C-10/ 97 y C-22/97.
- Sentencia de 29 de abril de 1999, asunto ROYAL BANK OF SCOTLAND, C-311/97.
- Sentencia de 8 de julio de 1999, asunto BAXTER, C-254/97.
- Sentencia de 14 de septiembre de 1999, asunto GSCHWIND, C-391/97.
- Sentencia de 21 de septiembre de 1999, asunto SAINT GOBAIN, C-307/1997.
- Sentencia de 14 de octubre de 1999, asunto SANDOZ, C-439/97.
- Sentencia de 26 de octubre de 1999, asunto EUROWINGS, C-294/97.
- Sentencia de 28 de octubre de 1999, asunto VESTERGAARD, C-55/98.
- Sentencia de 18 de noviembre de 1999, asunto X AB – Y AB, C-200/98.
- Sentencia de 13 de abril de 2000, asunto BAARS, C-251/98.
- Sentencia de 16 de mayo de 2000, asunto ZURSTRASSEN, C-87/99.
- Sentencia de 6 de junio de 2000, asunto VERKOOIJEN, C-35/98.
- Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto EPSON EUROPE, C-375/98.
- Sentencia de 14 de diciembre de 2000, asunto AMID, C-141/99.

- Sentencia de 8 de marzo de 2001, asunto METALLGESELLSCHAFT y otros, C-397/98 y 410/98.
- Sentencia de 4 de octubre de 2001, asunto ATHINAÏKI ZITHOPOIIA, C-294/99.
- Sentencia de 15 de enero de 2002, asunto GOTTARDO, C-55/00.
- Sentencia de 19 de marzo de 2002, asunto COMISIÓN vs. IRLANDA, C-13/00.
- Sentencia de 11 de julio de 2002, asunto GRAEBNER, C- 294/00.
- Sentencia de 3 de octubre de 2002, asunto DANNER, C-136/00.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. REINO UNIDO (*Open Skies*), C-466/98.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. DINAMARCA (*Open Skies*), C-467/98.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. SUECIA (*Open Skies*), C-468/98.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. FINLANDIA (*Open Skies*), C-469/98.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. BÉLGICA (*Open Skies*), C-471/98.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. LUXEMBURGO (*Open Skies*), C-472/98.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. AUSTRIA (*Open Skies*), C-475/98.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto COMISIÓN vs. ALEMANIA (*Open Skies*), C-476/98.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, asunto DE GROOT, C-385/00.
- Sentencia de 12 de junio de 2003, asunto GERRITSE, C-234/01.
- Sentencia de 18 de septiembre de 2003, asunto BOSAL, C-168/01.
- Sentencia de 25 de septiembre de 2003, asunto OCÉ VAN DER GRINTEN, C-58/01.
- Sentencia de 13 de noviembre de 2003, asunto SCHILLING, C-209/01.
- Sentencia de 18 de noviembre de 2003, asunto BUDWEISER, C-216/01.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2003, asunto BARBIER, C-364/01.

- Sentencia de 11 de marzo de 2004, asunto LASTEYRIE DU SAILLANT, C-9/02.
- Sentencia de 1 de julio de 2004, asunto WALLENTIN, C-169/03.
- Sentencia de 15 de julio de 2004, asunto LENZ, C-315/02.
- Sentencia de 7 de septiembre de 2004, asunto MANNINEN, C-319/02.
- Sentencia de 1 de febrero de 2005, asunto COMISIÓN vs. AUSTRIA, C-203/03.
- Sentencia de 5 de julio de 2005, asunto D, C-376/03.
- Sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto MARKS & SPENCER, C-446/03.
- Auto de 15 de diciembre de 2005, asunto BUJARA, C-8/04.

Conclusiones de los abogados Generales

- CAG Tizzano de 31 de enero de 2002, asuntos OPEN SKIES, C-466/98, C-467/98, C-468/98, C-469/98, C-471/98, C-472/98, C-475/98 y C-476/98.
- CAG Jacobs de 21 de marzo de 2002, asunto DANNER, C-136/00.
- CAG Mischo de 26 de septiembre de 2002, asunto LANKHORST, C-324/00.
- CAG Ruiz-Jarabo Colomer de 26 de octubre de 2004, asunto D, C-376/03.

RESOLUCIONES DE OTROS ÓRGANOS JURISDICCIONALES

- Dictamen consultivo del Tribunal Internacional de Justicia de 11 de abril de 1949 relativo al asunto sobre la reparación de los daños sufridos al servicio de las Naciones Unidas.
- Decisión del Tribunal Constitucional Federal alemán de 9 de junio de 1971.
- Sentencia del Tribunal Constitucional español de 26 de marzo de 1987, asunto 37/87.
- Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 22 de junio de 1995.

BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (I)”, *QF*, núm. 18, 2002.

ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (II)”, *QF*, núm. 19, 2002.

ALONSO GARCÍA, R.: *Las sentencias básicas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

AMATUCCI, F.: *Il principio di non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 1998.

BIZIOLI, G.: “Potestà tributaria statale, competenza tributaria della Comunità Europea e... competenza tributaria della Corte di Giustizia: il caso Saint-Gobain”, *RDT*, núm. 3, 2000.

BORIA, P.: *L'anti-sovrano (potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario)*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004.

BULGARELLI, F.: “Neutralità impositiva degli utili infragruppo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

CAAMAÑO ANIDO, M. A.: “Prólogo”, en CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Jurisprudencia tributaria del TJCE (1996-1999)*, Tomo II, La Ley, Madrid, 2001.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de doble imposición y el Derecho comunitario europeo. ¿Hacia la comunitarización de los CDIs?”, *Documentos IEF*, núm. 4/02, 2002.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios fiscales internacionales 2005*, CISS, Valencia, 2005.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Métodos para eliminar la doble imposición”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios fiscales internacionales 2005*, CISS, Valencia, 2005.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Imposición Directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los establecimientos permanentes, los casos triangulares y el Derecho comunitario. (Un comentario a la STJCE Saint-Gobain)”, *Noticias UE*, núm. 214, 2002.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios fiscales internacionales 2005*, CISS, Valencia, 2005.

CALVO SALINERO, R.: “Convenios bilaterales y discriminación fiscal en la Unión Europea”, *QF*, núm. 16, 1998.

CARINCI, A.: “Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

CARMINI, S.: *Il Diritto Tributario Comunitario e la sua attuazione in Italia*, 2ª edición, Cedam, Padova, 2002.

CARPENTIERI, L.: *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2003.

CARRASCO PARRILLA, P. J.: “El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005.

CASERTANO, G.: “La Direttiva madri e figlie, le norme interne e le convenzioni contro le doppie imposizioni”, *Rassegna Tributaria*, núm. 5, 1995 (edición electrónica disponible en www.ilmfisco.it).

CHECA GONZÁLEZ, C. “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional”, *Impuestos*, núm. 12, 1988.

CHICHARRO LÁZARO, A.: *El principio de subsidiariedad en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2001.

CICCIRIELLO, M^a C.: *La Comunità Europea e i suoi principi giuridici (Lezioni di Diritto Comunitario)*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2004.

COLLADO YURRITA, M. A.: “Los criterios de sujeción a los ordenamientos tributarios”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005.

COLLADO YURRITA, M. A. y PATÓN GARCÍA, G.: “Fuentes del Derecho tributario internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005.

COSÍN OCHAITA, R.: “Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

CRAIG, A.: “Open Your Eyes: What the “Open Skies” Cases Could Mean for the US Tax Treaties with the EU Member States”, *BIFD*, Vol. 57, núm. 52, 2003.

CRUZ PADIAL, I.: “La jurisprudencia comunitaria y su incidencia en el sistema de corrección de la doble imposición de dividendos”, *NF*, núm. 8, 2005.

DAMIANI, M.: *Libertà europee e imposizione fiscale (per una convivenza senza distorsioni)*, Giuffrè, Milano, 2004.

DEL ARCO HUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1977.

DELLA VOLPE, L.; MARCHETTI, U.; y PEZZUTO, G.: “I modelli comunitari di attuazione della cooperazione amministrativa”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

DI PIETRO, A.: “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, *REDF*, núm. 116, 2002.

DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Bologna, 2003.

DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, Cedam, Padova, 2004.

DÍEZ-HOCHLEITNER, J.: *La posición del Derecho internacional en el ordenamiento comunitario*, McGraw Hill, Madrid, 1998.

DÍEZ HOCHLEITNER, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C.: *Derecho de la Unión Europea (textos y comentarios)*, McGraw Hill, Madrid, 2001

DÍEZ MORENO, F.: *Manual de Derecho de la Unión Europea*, 3ª edición, Thomson – Civitas, Madrid, 2005.

DOCAVO ALBERTI, L.: "Convenio de 23 de julio de 1990 (ratificado por instrumento de 10 de abril de 1992). Impuestos sobre la renta. Comunidad Europea. Supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas", *Impuestos*, núm. 4, 1996.

ENGLISCH, J.: "The European Treaties' Implications for Direct Taxes", *Intertax*, Vol. 33, núm. 8/9, 2005.

FALCON Y TELLA, R.: "La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (I): las sentencias Schumacker, Wielocx y Asscher y la injustificada reacción contra las mismas basada en la autonomía del Derecho fiscal", *QF*, núm. 13, 1998.

FALCON Y TELLA, R.: "La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (II): los importantes matices introducidos por las sentencias Futura Participations y esposos Gilly", *QF*, núm. 14, 1998.

FANTOZZI, A y VOGEL, K.: Voz "Doppia imposizione internazionale", en AAVV.: *Digesto delle discipline privatistiche. Sezione commerciale*, UTET, Torino, 1990.

FANTOZZI, A.: "Riflessi fiscali del principio di non discriminazione comunitaria", en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, Cedam, Padova, 2004.

FANTOZZI, A.: "Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria", *Atti del Convegno di Studio Per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005, pág. 6 (inédito).

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: "Il profilo della cooperazione doganale dopo la Convenzione d'Amsterdam", en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Bologna, 2003.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Lo scambio d’informazione tra gli stati membri”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all’attività nazionale di controllo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

FOIS, P.: *Gli accordi degli stati membri delle Comunità Europee*, Giuffrè, Milano, 1968.

GAJA, G.: *Introduzione al Diritto Comunitario*, Editori Laterza, Roma, 2003.

GARCÍA CARACUEL, M.: “El supuesto de retención en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses”, *JT*, núm. 1, 2005, (edición electrónica disponible en www.westlaw.es).

GARCÍA MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999.

GARCÍA PRATS, F. A.: *El establecimiento permanente*, Tecnos, Madrid, 1996.

GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.

GARCÍA PRATS, F. A.: “Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario. (Consideraciones en torno a los casos *Royal Bank of Scotland* y *Saint Gobain*)”, *Noticias UE*, núm. 191, 2000.

GARCÍA PRATS, F. A.: “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, *REDF*, núm. 117, 2003.

GARCÍA PRATS, F. A.: “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, *Documentos IEF*, núm. 9/05, 2005.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El Tribunal de Justicia ante una encrucijada: ¿rectificar la jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “STJCE 7.9.2004, Petri Manninen, As. C-319/02: ¿el golpe de gracia a la deducción por doble imposición de dividendos?”, *Comentarios de jurisprudencia comunitaria*, IEF, 2005 (disponible en www.ief.es).

GARELLI, A.: *Il diritto internazionale tributario. Parte generale: la scienza della finanza internazionale tributaria*. R. Frassati e co., Torino, 1899.

GARZÓN CLARIANA, G.: “Las fuentes del Derecho Comunitario” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑAN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.

GIANELLI, A.: *Unione europea e Diritto internazionale consuetudinario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004.

GIANONCELLI, S.: “Esercizio non economico delle libertà comunitarie e circolazione di capitali: il caso Barbier”, *TributImpresa*, núm. 3/2005 (disponible en www.tributimpresa.it).

GIARDINA, A.: “La comunitarizzazione degli accordi internazionali in vigore fra stati membri e stati terzi”, *RDCSI*, núm. 1-2, 1989.

GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho comunitario”, *Documentos IEF*, núm. 8/04, 2004.

GUTIÉRREZ ESPADA, C.: *Derecho Internacional Público*, Trotta, Madrid, 1995.

HELLEBREKERS, J.: “Direttive sull’armonizzazione delle normative fiscali”, en DRAGONETTI, A. (Coord.): *Manuale di Fiscalità Internazionale*, IPSOA, Milano, 2005.

HINNEKENS, L.: “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - The Rules”, *ECTR*, núm. 1994/4.

HINNEKENS, L.: “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Applications of the Rules”, *ECTR*, núm. 1995/4.

HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Riflessi del divieto di discriminazione nell’ordinamento tributario comunitario e negli ordinamenti nazionali. Tra prospettive e realtà”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell’imposizione diretta*, Cedam, Padova, 2004.

IUVENALE, M. y MARCHI, E.: “La discriminazione tra residenti e non residenti nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

JIMÉNEZ PIERNAS, C.: “Capítulo I: El concepto de Derecho Internacional Público”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 1999.

KOFLER, G. W. y SCHINDLER, C. P.: “Dancing with Mr. D: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation-Treatment in the D case”, *ET*, diciembre, 2005.

LONGO, C.: “Il principio di non discriminazione fiscale nell’imposizione diretta”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell’imposizione diretta*, Cedam, Padova, 2004.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Las normas de Derecho internacional tributario y de Derecho tributario internacional”, *Impuestos*, núm. 23, 1994.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La regla de la unanimidad en la producción normativa comunitaria de carácter tributario”, *NF*, núm. 6, 2005.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades”, *Documentos IEF*, núm. 8/01, 2001.

LOUIS, J. V.: *El ordenamiento jurídico comunitario*, 5ª edición, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1995.

LUCAS DURÁN, M.: *La tributación de los dividendos internacionales*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

LUCAS DURÁN, M.: *Fiscalidad internacional de rentas financieras*, Edersa, Madrid, 2001.

LYAL, R.: “Il principio di non discriminazione e la fiscalità diretta nel Diritto comunitario” en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell’imposizione diretta*, Cedam, Padova, 2004.

MAISTO, G.: “Estratto della comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo ed al Comitato economico e sociale europeo “Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società: risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere””, *RDT*, núm. 6, 2004.

MALHERBE, J. y BERLIN, D.: “Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 2, 1995.

MALHERBE, J. y BERLIN, D.: “Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire”, *Revue Trimestrielle du Droit Européen*, núm. 3, 1995.

MALHERBE, J. y DELATTRE, O.: “Compatibility of Limitation on Benefits Provisions with EC Law”, *ET*, núm. 1996/1.

MANGAS MARTÍN, A.: “Capítulo IX: La recepción del Derecho Internacional por los ordenamientos internos”, en Díez de Velasco, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 1999.

MANGAS MARTÍN, A. y LIÑAN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5ª edición, Tecnos, Madrid, 2005.

MARINI, G.: “Le clausole antiabuso ed i limiti all’applicazione della Diretiva madrefiglia. Le ragioni comunitarie e le esperienze nazionali”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

MARIÑO MENÉNDEZ, F. M.: *Derecho Internacional Público. Parte general*, Trotta, Madrid, 1999.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea (I)”, *REDF*, núm.109-110.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Comentarios de jurisprudencia del TJCE”, *REDF*, núm. 120, 2003.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Comentarios de jurisprudencia del TJCE”, *REDF*, núm. 127, 2005.

MARTÍN y PÉREZ DE NANCLARES, J.: “Hacia una política transatlántica de cielos abiertos”, *RDCE*, núm. 14, 2003.

MARTÍNEZ LAGE, S.: “La contribución de la jurisprudencia a la realización de la libre circulación de mercancías: la eliminación de las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑAN NOGUERAS, D. J. (Dir.): *El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.

MATA SIERRA, Mª T.: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

MIAJA DE LA MUELA, A.: “La primacía sobre los ordenamientos jurídicos internos del Derecho Internacional y del Derecho Comunitario Europeo”, *RIE*, núm. 1, 1974.

MONDINI, A.: “L’interesse fiscale come causa di giustificazione dei trattamenti discriminatori nella giurisprudenza della Corte di Giustizia”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell’imposizione diretta*, Cedam, Padova, 2004.

MORELLI, M.: “I prezzi di trasferimento nei rapporti fiscali infragrupo”, en DI PIETRO, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Bologna, 2003.

NÚÑEZ SANZ, M^a T.: “Respeto a las grandes libertades del Tratado CE: contencioso de la no-discriminación entre residentes y no residentes en materia de fiscalidad directa (Caso Roland Schumacker)”, *Impuestos*, núm. 20, 2001.

PASTORIZA VAZQUEZ, J. S.: “La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso hacia la armonización de la tributación de las rentas derivadas del capital en la UE”, *QF*, núm. 11, 2004, (edición electrónica disponible en www.westlaw.es).

PÉREZ BERNABEU, B.: “Posibles soluciones a la problemática de la doble imposición económica internacional de dividendos de fuente extranjera en el ámbito comunitario”, *QF*, núm. 14, 2003 (edición electrónica disponible en www.westlaw.es).

PÉREZ ROYO, F.: “La Directiva 2003/48/CE, sobre fiscalidad del ahorro y su transposición al ordenamiento español”, *QF*, núm. 21, 2004 (edición electrónica disponible en www.westlaw.es).

PIRES, M.: “A multilateral tax convention for the European Union?”, *ECTR*, núm. 2003/1.

PIRES, M.: “Le fonti del diritto comunitario e il diritto internazionale”, *Atti del Convegno di Studio Per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005 (inédito).

PISTONE, P.: “La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia”, *DPT*, 1995, Tomo I.

PISTONE, P.: *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, London, 2002.

PISTONE, P.: “La compatibilità con le libertà comunitarie fondamentali delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione con i Paesi terzi”, *RDT*, núm. 6, Vol. XIV, 2004.

PISTONE, P.: “Towards European international tax law”, *ECTR*, núm. 2005/1.

REMIRO BROTONS, A.: *Derecho Internacional*, McGraw Hill, Madrid, 1997.

ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LÓPEZ ESCUDERO, M.: “Capítulo XXVIII: Funciones de las Comunidades Europeas”, “Capítulo XXIX: El Derecho Comunitario Europeo”, en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones Internacionales*, 12^a edición, Tecnos, Madrid, 2002.

ROLDÁN BARBERO, J.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de relaciones exteriores” en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑAN NOGUERAS, D. J. (Dirs.): *El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.

ROLDÁN BARBERO, J.: “Una revisión del artículo 234 del TCE: la sentencia *Levy* dictada por el TJCE el 2 de agosto de 1993”, *RJE*, núm. 3, 1994.

ROLLE, G.: “Doppia imposizione dei dividendi e libertà di circolazione dei capitali”, *Fiscalità Internazionale*, núm. 6, 2004.

RUBIO GUERRERO, J. J.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

RUBIO GUERRERO, J. J. y BARROSO CASTILLO, B.: “Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos en la Unión Europea”, *Documentos IEF*, núm. 15/04, 2004.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T.: “Análisis de los convenios españoles para evitar la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional en la Unión Europea*, La Ley, Madrid, 1995.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001.

SCHUCH, J.: “EC law requires a multilateral tax treaty”, *ECTR*, 1998/1.

SEER, R.: “Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario”, *Atti del Convegno di Studio Per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005 (inédito).

SOBRINO HEREDIA, J.M.: “Capítulo I: Las Organizaciones Internacionales. Generalidades” en DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las Organizaciones Internacionales*, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 2002.

STOFFEL VALLOTON, N.: “Las relaciones entre el Derecho internacional y el Derecho comunitario en el marco del artículo 307 CE: convenios de Estados miembros con terceros Estados anteriores a su adhesión a la UE. Nuevas consideraciones sobre su limitada primacía”, *RDCE*, núm. 22, 2005.

TESAURO, G.: *Diritto Comunitario*, 4ª ed., Cedam, Padova, 2005.

TIZZANO, A.: “Il ruolo della Corte di Giustizia nell’evoluzione del Diritto comunitario”, en SALERNO, F. (Coordinador): *Il ruolo del giudice internazionale nell’evoluzione del diritto internazionale e comunitario*, Cedam, Padova, 1995.

TRACANELLI, C.: “L’interaction entre les libertes economiques fondamentales du Traite de Rome et les conventions fiscales bilaterales”, *RFE*, núm. 136, 2003.

TRAPÉ VILADOMAT, M.: “El régimen fiscal de los precios de transferencia”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

UCKMAR, V.: “Tratados internacionales en materia tributaria”, en AMATUCCI, A. (Dir): *Tratado de Derecho Tributario. Tomo I*, Temis, Bogotá, 2001.

VALLE GÁLVEZ, A.: “La especificidad del ordenamiento comunitario”, *RIE*, núm. 1, 1993.

VALLEJO CHAMORRO, J. M^a y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Documentos IEF*, núm. 6/02, 2002.

VANISTENDAEL, F.: “Impact of European tax law on tax treaties with third countries”, *ECTR*, núm. 1999/3.

VANISTENDAEL, F.: “Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario”, *Atti del Convegno di Studio Per una Costituzione fiscale europea*, Bologna, 2005 (inédito).

VEGA BORREGO, F. A.: “Convenios de doble imposición, cláusulas de limitación de beneficios y Derecho comunitario”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

VELAYOS JIMÉNEZ, F. y BUSTOS BUIZA, J. A.: “Los convenios en la fiscalidad internacional española”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

VITALE, F.: “Corte di Giustizia, imposte dirette e i limiti della cd. armonizzazione negativa”, *RDT*, núm. 2004/3.

VOGEL, K.: “Capítulo XVIII: Derecho Tributario Internacional” en AMATUCCI, A. (Dir): *Tratado de Derecho Tributario. Tomo I*, Temis, Bogotá, 2001.

ZUDDU, D.: “La giurisprudenza della Corte di Giustizia sui rapporti tra Convenzioni contro le doppie imposizioni e diritto comunitario”, *RDT*, 2002/3.